

المشاكل المحاسبية الخاصة
بشركات الأشخاص

تأليف
الأستاذ الدكتور
عبدالحى مرعى
أستاذ ورئيس مجلس قسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١٩٩٤

قسم المحاسبة - كلية التجارة
جامعة الإسكندرية

المشاكل المحاسبية الخاصة
بشركات الأشخاص

تأليف
الأستاذ الدكتور
عبد الحى مرعش
أستاذ ورئيس مجلس قسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١٩٩٤

قسم المحاسبة - كلية التجارة
جامعة الإسكندرية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تقديم

يعالج هذا المؤلف المشاكل المحاسبية الخاصة بشركات الأشخاص ، وهى تلك التى تقوم على الاعتبار الشخصى بين الشركاء . ومن ثم فهو لا يتعرض للمبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بتحقيق مبدأ المقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات والتحقق من وجود وملكية وقيمة الأصول والخصوم . بل الواقع أنه يفترض أن القارئ ملم بهذه الأصول والمبادئ والقواعد والإجراءات تمام الأمام وعارف بها تمام المعرفة .

ومن ثم ينصب المؤلف على ما يخص شركات الأشخاص بخلاف ما يعرفه القارئ . وبالتالى فهو يتناول التعريف بأنواع الثلاثة لشركات الأشخاص ، ثم يتناول الإجراءات المحاسبية الخاصة بالتكوين ورأس المال . ويركز فى هذا الصدد على الحصص العينية وضرورة تقييمها بقيمتها السوقية العادلة ، ثم يتناول الطرق المختلفة لتوزيع الأرباح ومعالجة مرتبات ومكافآت الشركاء ، ومعالجة الفوائد على المسحوبات وعلى القروض وحساب الفائدة على رأس المال ، كما يتناول ما يترتب على تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء من ضرورة إجراء ما يلزم من تسويات .

ثم ينتقل المؤلف بعد ذلك لمعالجة المشاكل المترتبة على تغير الشركاء سواء بالإنضمام أو بالإنفصال أو كلاهما ويعرض للعديد من النماذج الممكنة فى كل حالة من هذه الحالات مؤكداً إنقضاء الشركة القديمة وقيام شركة جديدة بين

الشركاء الجدد . وقد عولجت هذه الحالات فى ثلاثة فصول متتالية هى الرابع والخامس والسادس من المؤلف .

ثم تناول المؤلف بعد ذلك إنقضاء شركات التضامن والتوصية البسيطة . سواء بالتصفية أو بالإندماج ، مبتدئاً بالتصفية على دفعة واحدة ومنتقلاً إلى التصفية التدريجية على دفعات وموضحاً القواعد الواجب الإلتزام بها فى هذا الشأن ، ثم تناول أخيراً كيفية إعداد خطة لتوزيع حصيلة التصفية سداداً للإلتزامات وحقوق الشركاء .

وقد إنتهى المؤلف بالفصل العاشر عن شركات المحاصة ، التى تمثل النوع الثالث المستتر من شركات الأشخاص والمشاكل المحاسبية المرتبطة بها فى حالة عدم وجود مجموعة دفترية مستقلة للمحاصة ، وفى حالة توافر هذه المجموعة .

هذا ويتهل المؤلف إلى الله العلى القدير أن يكون قد ألهمه ما فيه الصواب لإثراء المكتبة العربية بهذا المؤلف

« والله نسأل التوفيق والصواب والهداية »

المؤلف

المحتويات

الموضوع

ص

الفصل الأول

- أنواع شركات الأشخاص وأوجه الاختلاف بينها ٩
- ١ - مقدمة ٩
- ٢ - شركات التضامن ٩
- ٣ - شركات التوصية البسيطة ١٣
- ٤ - شركات المحاصة ١٤
- أسئلة الفصل الأول ١٧

الفصل الثاني

في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة

- الأجراءات المحاسبية للتكوين ورأس المال ٢١
- ١ - مقدمة ٢١
- ٢ - حسابات الشركاء ٢١
- ٣ - التكوين ورأس المال ٢٢
- ٣ - ١ - حسابات الشركاء بخلاف رأس المال ٣٠
- ٣ - ٢ - التكوين ورأس المال في شركات التوصية البسيطة ٣٠
- ٤ - علة تقييم الحصص العينية بقيمتها السوقية المعادلة وإثبات الشهرة ٣٢
- أسئلة وتمارين الفصل الثاني ٣٥

الفصل الثالث

في شركات التضامن والتوصية البسيطة إجراءات

- توزيع الأرباح والتعديل في نسب التوزيع ٤١
- ١ - مقدمة ٤١
- ٢ - توزيع الأرباح والخسائر في شركات التضامن والتوصية البسيطة ٤١
- ٢ - ١ - توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي أو بنسب متفق عليها ٤٣
- ٢ - ٢ - توزيع الأرباح والخسائر بنسب رأس المال ٤٧
- ٢ - ٣ - توزيع الأرباح مع حساب فائدة على رأس المال ٥٠
- ٣ - فوائد مسحوبات وقروض الشركاء ٥٧
- ٤ - مرتبات ومكافآت الشركاء ٦١

ص

v5

W

92

97

98

15

15

1

14

الموضوع	ص
٣ - انفصال الشريك بالقيمة الدفترية	١٥٢
٤ - انفصال الشريك بقيمة تزيد عن القيمة الدفترية	١٥٦
٥ - انفصال الشريك بقيمة تقل عن القيمة الدفترية	١٦٧
٦ - وفاة الشريك	١٦٩
٧ - التأمين على حياة الشركاء ووفاء أحد الشركاء	١٧٥
أسئلة وتمارين الفصل الخامس	١٧٧

الفصل السادس

في شركات التضامن والتوصية البسيطة

تغير الشركاء - الانضمام والانفصال معاً	١٨٧
١ - مقدمة	١٨٧
٢ - انضمام شريك ليحل محل شريك تفادياً لتحول الشركة منشأة فردية	١٨٧
٣ - انفصال شريك بأقل من حقوقه وانضمام شريك بعلاوة رأس مال	١٩١
٤ - انفصال شريك بعلاوة انفصال انضمام شريك بعلاوة انضمام	١٩٣
٥ - الشهرة للشريك المنفصل والعلاوة للشريك المنضم	١٩٤
٦ - الشهرة للباقيين من المنفصل والعلاوة للباقيين من المنضم	١٩٧
أسئلة وتمارين الفصل السادس	١٩٩

الفصل السابع

في شركات التضامن والتوصية البسيطة

(التصفية والاندماج)	٢٠٩
١ - مقدمة	٢٠٩
٢ - إجراءات التصفية	٢١٠
٣ - حسابات التصفية	٢١٤
٤ - تصفية الشركة الموسرة وبيع كل الأصول	٢١٥
٤ - (أ) التصفية بأرباح	٢١٦
٤ - (ب) التصفية بخسائر وكفاية حقوق كل شريك لاستيعاب نصيبه منها	٢٢٥
٤ - (ج) التصفية بخسائر وعدم كفاية حقوق كل شريك لاستيعاب نصيبه منها	٢٣٤
٥ - حالة إعسار الشركة	٢٤٧
٥ - (أ) الشركة معسرة والشركاء المتضامنون موسرون	٢٤٧
٥ - (ب) الشركة معسرة والشركاء معسرون	٢٥٣

الموضوع	ص
٦ - إنقضاء شركة التوصية البسيطة	٢٦١
٧ - الاندماج	٢٦٢
٧ - (أ) اندماج شركة تضامن في شركة تضامن أخرى	٢٦٤
٧ - (ب) اندماج شركة تضامن في شركة مساهمة	٢٧٠
أسئلة وتمارين الفصل السابع	٢٧٥

الفصل الثامن

شركات التضامن والتوصية البسيطة - التصفية التدريجية	٢٨٩
١ - مقدمة	٢٨٩
٢ - قواعد التصفية التدريجية	٢٩٠
٣ - التصفية التدريجية إعتبار كل مال لم يتحقق من أصول بالبيع بمثابة خسائر	٢٩١
٤ - التصفية التدريجية لشركات التوصية البسيطة على أساس إعتبار كل ما لم يتم بيعه في الدفعة الأولى بمثابة خسائر	٣١٠
أسئلة وتمارين الفصل الثامن	٣١٨

الفصل التاسع

شركات التضامن والتوصية البسيطة

(خطة التصفية التدريجية)	٣٢٩
١ - مقدمة	٣٢٩
٢ - خطة التصفية التدريجية	٣٢٩
٣ - خطة التصفية التدريجية لشركات التوصية البسيطة	٣٣٦
أسئلة وتمارين الفصل التاسع	٣٤٣

الفصل العاشر

شركات المحاسبة

١ - مقدمة والتعريف بها	٣٥٣
٢ - الإجراءات المحاسبية لشركات المحاسبة	٣٥٤
٣ - عدم وجود مجموعة دفترية مستقلة لعمليات الشركة	٣٥٤
٤ - وجود مجموعة دفترية مستقلة للمحاسبة	٣٦٧
أسئلة وتمارين الفصل العاشر	٣٧١
حالات وتمارين عامة	٣٨١

الفصل الأول

أنواع شركات

الأشخاص وأوجه الاختلاف بينها

١ - مقدمة :

شركات الأشخاص هي مشاركة بين شخصين أو أكثر بغية القيام بمزاولة نشاط إقتصادي يستهدف تحقيق أرباح للشركاء . ويقال أن شركات الأشخاص تقوم على الاعتبار الشخصي ، بمعنى معرفة الشركاء لبعضهم البعض والثقة الشخصية المتبادلة بينهم ، أو لكونهم أفراد أسرة واحدة مثلا . وهذا على خلاف شركات الأموال التي تقوم على الاعتبار المالي ولا محل لأهمية الاعتبار الشخصي فيها ، كما سوف يرد في دراسة لاحقة . وتنقسم شركات الأشخاص إلى ثلاثة أنواع ، نتناول أهم خصائص كل منها فيما يلي :

٢ - شركات التضامن :

شركات التضامن هي إشترك شخصين أو أكثر في تكوين وإدارة نشاط إقتصادي ، تجارياً كان أو صناعياً أو مهنيّاً ، بهدف تحقيق أرباح من جراء ذلك . وتتميز شركات التضامن عن باقي شركات الأشخاص في أن كل الشركاء فيها مسئولين قبل الغير مسئولية تضامنية في أموالهم الخاصة بالإضافة إلى أموال الشركة . فلدائني شركة التضامن الحق في الرجوع على الأموال الخاصة لأي أو لكل الشركاء المتضامنين لاسترداد ديونهم قبل الشركة ، هذا ولدائني الشريك الحق في مشاركة دائني الشركة في أموال الشريك الخاصة دون أموال الشركة ، كما سوف يرد تفصيلاً فيما بعد .

وتتميز شركات التضامن عموماً بخصائص أربع هي : ^(١)

٢ - ١ - عدم جواز انتقال حصة الشريك :

حيث كما سبق وذكرنا تقوم شركات الأشخاص على الاعتبار الشخصي فلا يجوز للشريك المتضامن أن يتنازل عن حصته للغير سواء كان هذا التنازل بعوض أو بغير عوض . وترتيباً على ذلك لا يحل ورثة الشريك المتضامن محله في الشركة بعد وفاته وإنما تنقضي الشركة بوفاة الشريك . هذا بالطبع ما لم يتفق الشركاء على إمكانية انتقال الحصة إلى الورثة أو للغير بقيود معينة ، ولكنه في كل الأحوال لا يجوز أن ينص في عقد الشركة على إمكانية انتقال حصة الشريك دون قيد أو شرط لتنافي ذلك مع قيام الشركة أساساً على الاعتبار الشخصي .

٢ - ٢ - إسم الشركة :

يلزم أن يتكون إسم الشركة من أسماء الشركاء فيها . ولا يلزم أن يتكون الاسم من جميع الشركاء ولكن ينبغي أن يتضمن أهم شريك أو أكثر مع ذكر « وشركاه أو وشركاهم » إذا لم يتضمن الاسم أسماء كل الشركاء لكثرة عددهم مثلاً . ذلك حتى يمكن للغير معرفة الشركاء المتضامين بأموالهم الخاصة مع الأموال المخصصة للشركة والتي تمثل ضمانات استيفاء حقوقهم قبل الشركة . هذا وغالباً ما يكون لشركة التضامن إسم شهرة بالإضافة إلى أسماء الشركاء المتضامين ، كأن تكون بإسم « الشركة الحديثة للملابس الجاهزة ، أحمد وفوزى الدمنهوري وشركاهم - شركة تضامن مصرية » .

٢ - ٣ - اكتساب صفة التاجر :

تعتبر المشاركة في شركة التضامن مكسبة لصفة التاجر لكل الشركاء حتى لو كان بعضهم غير تاجراً قبل المشاركة في الشركة . ويترتب على ذلك ضرورة توافر

(١) أنظر د. مصطفى كمال طه ، القانون التجاري ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، ١٩٨٠ ، ص ١٧٩

الأهلية اللازمة لمباشرة التجارة ، والمسئولية التضامنية للشركاء قبل الغير ، وغير ذلك من الأمور التي سوف يرد ذكرها تفصيلاً في فصول لاحقة .

٢ - ٤ - المسئولية التضامنية المطلقة :

وهي تؤدي كما سبق وذكرنا إلى أن كل شريك يكون مسؤولاً مسئولية مطلقة عن تعهدات الشركة والوفاء بديونها للغير إذا ما اقتضى الأمر ذلك .

٢ - ٥ - عقد شركة التضامن والاشهار والقيود :

تختلف إجراءات التكييف القانوني لشركات التضامن من دولة إلى أخرى . إلا أنه يستحسن في كل الأحوال أن يكون الاتفاق بين الشركاء على تكوين الشركة في صورة كتابية يتحدد فيها ما توصل إليه الإتفاق بين الشركاء من شروط ، قد تكون مثار نزاع أو مشاكل قانونية فيما بعد .

والواقع أنه يلزم في مصر إفراغ عقد الشركة في قالب كتابي تتوافر فيه الأركان الموضوعية العامة والخاصة . وبصفة عامة يجب أن يتضمن عقد الشركة أهم البنود التالية .

١ - أسماء الشركاء والاسم المتفق عليه للشركة والأهداف التي تكونت الشركة من أجلها .

٢ - تاريخ تكوين الشركة ومدة سريان العقد ، والتصرفات أو الأحداث الموجبة لوقف سريان العقد خلال المدة المقررة ، والتصرفات والأحداث التي لا تؤثر في سريان العقد باتفاق الشركاء .

٣ - أنصبة الشركاء في رأس المال والصورة التي يتم تقديمه بها ، وموعد تقديمه ، وكيفية تقديمه أو قياسه . والشروط الجزائية المرتبطة بعدم تنفيذ شروط العقد في هذا الصدد .

٤ - السلطة المخولة لكل شريك من الشركاء في إدارة الشركة وما يقع عليه من واجبات في هذا الصدد وما يترتب عليه من حقوق في هذا المجال . كما يجب

أن يتضمن العقد من له حق تمثيل الشركة ومن له حق التوقيع عنها أمام مختلف الجهات تلافياً لما قد ينشأ عن ذلك من منازعات .

٥ - النظام المحاسبي الواجب إتباعه والمجموعة الدفترية الواجب إستخدامها والفترة المحاسبية المتفق عليها ، والكيفية التى يمكن بها التحقق من صحة وسلامة الإجراءات المحاسبية .

٦ - المعالجة المحاسبية لمسحوبات الشركاء وحدود هذه المسحوبات والمعالجة المحاسبية للقروض المتبادلة بين الشركة والشركاء ، ومعالجة الزيادة فى رأس المال والشروط الواجب الالتزام بها فى هذا الصدد ، وإمكانية السحب منه فى أوقات معينة وحدود وتوقيتات هذا السحب ، وكذلك المرتبات والمكافآت المقررة لأى من الشركاء وكيفية احتسابها وشروط إستحقاقه لها .

٧ - طريقة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء والأساس الذى تتركن إليه وتوقيت إستحقاق الشركاء للأرباح إذا ما تحققت .

٨ - إجراءات فض المنازعات بين الشركاء ، وإجراءات تصفية الشركة لأى سبب من الأسباب ، وطرق تقويم الأصول بما فى ذلك شهرة المحل فى حالة فض الشركة أو انسحاب أحد الشركاء أو إنضمام شريك جديد .

وتمثل هذه البنود الحد الأدنى الواجب توافره فى عقد التضامن تفادياً للمشاكل . وكما سبق أن ذكرنا ويستحسن فى كل الأحوال أن يكون إتفاق الشركاء وعلى تكوين شركة التضامن كتابة حتى إذا لم يستوجب القانون ذلك . والواقع أن المشرع المصرى يستوجب أن يكون عقد الشركة مكتوباً كما يستوجب أيضاً إشهار تكوين الشركة وكذا إشهار ملخص العقد خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التوقيع على العقد .

ويكون إشهار عقد التكوين بالايدياع بقلم الكتاب لدى المحكمة الابتدائية التى يقع فى دائرتها مقر الشركة ، والواقع أن ما يلزم شهره بالضرورة هو ملخص العقد

الذى يلزم أن يتضمن على الأقل أسماء الشركاء والقابهم وعناوينهم ، وإسم الشركة ، وأسماء الشركاء المكلفين بالإدارة ، وتاريخ بداية الشركة ومدتها وأيه تعديلات تطرأ على العقد .

ويتم الاشهار عادة بنشر ملخص العقد فى إحدى الصحف التى تصدر فى مقر الشركة وبالإضافة إلى ذلك يجب على كل شركة تجارية أن تقوم بالقيد بالسجل التجارى فى خلال شهر من تاريخ عقد التكوين .

والهدف من الشهر والقيد هو إعلام الغير بقيام الشركة والغرض منها والشركاء المتضامنين فيها .

٢ - ٦ - إدارة شركة التضامن :

الوضع الغالب فى شركات التضامن أن يكون المدير معيناً فى العقد . وقد يعين العقد مديراً أو أكثر عادة ما يكون من بين الشركاء . وفى حالة تعدد المدراء يجب أن يحدد العقد سلطات واختصاصات كل منهم . أما إذا لم ينص العقد على تعيين المدير أو المدراء فيكون كل شريك متضامن مفوضاً من بقية الشركاء فى الإدارة (وللتوسع فى هذا الموضوع من الناحية القانونية يرجع القارىء لإدارة شركات التضامن فى أى مرجع فى القانون التجارى) .

٣ - شركات التوصية البسيطة :

شركات التوصية البسيطة هى مشاركة بين شريكين أو أكثر يكون أحدهما (على الأقل فى حالة كون الشركة من شريكين) شريكاً متضامناً ويكون الشريك الآخر أو الشركاء الآخرين شركاء «موصيين» . ويعنى ذلك أن الشريك أو الشركاء المتضامنين تقع مسئوليتهم قبل الغير الذين يتعاملون مع الشركة فى أموالهم الخاصة بالإضافة إلى أنصبتهم فى أموال الشركة . أما الشريك أو الشركاء الموصيين فتحدد مسئوليتهم بنصيب كل منهم فى الشركة ولا تمتد لتشمل أموال أى منهم الخاصة .

ويكون للشركاء المتضامنين نفس المراكز القانونية السابق سردها في شركات التضامن بعاليه ، أما الشركاء الموصين فلا يكتسبون صفة التاجر ، وليس لهم الحق في الإدارة ولا تدخل أسمائهم في اسم الشركة ولا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود حصة رأس المال التي تخص كل منهم في الشركة .

هذا وحيث كانت حصة الشريك المتضامن لا يجوز إنتقالها للغير نظراً لقيام شركة الأشخاص على الاعتبار الشخصي ، فإن نفس الشيء يسرى على حصة الشريك الموصى إلا بموافقة جميع الشركاء .

٣ - ١ - عقد شركة التوصية البسيطة والاشهار والقيسد :

تنطبق الإجراءات السابق التنويه عنها فيما يختص بالشهر والقيسد في شأن شركات التضامن على شركات التوصية البسيطة ، بيد أن أسماء الشركاء الموصيين لا يرد في ملخص العقد الذي يخضع لإجراءات الشهر وإنما يقتصر فيما يرد في الملخص على أسماء الشركاء المتضامنين .

٣ - ٢ - إدارة شركات التوصية البسيطة :

يحظر على الشريك الموصى أو الشركاء الموصين الإشتراك في إدارة الشركة وذلك حماية للغير ، ومن ثم فما لم تكون أعمال الإدارة تتعلق بقيام الموصى بالتعامل مع الغير بأسم الشركة بما يؤدي إلى إمكانية الاضرار به نتيجة مسؤولية الموصى المحدودة ، فإن الموصى يستطيع أن يشارك في الأعمال الداخلية للشركة كتعديل العقد واختيار المدير أو المدراء وما إلى ذلك .

٤ - شركات المحاصة :

شركة المحاصة هي إتفاق مستتر بين شخصين أو أكثر على المشاركة في القيام بعمل تجارى واحد أو أكثر ، وأقتسام ما يتج عنه من أرباح أو خسائر ، وذلك دون

إعلام الغير بالشركة . ومن ثم تتميز شركات المحاصة عن شركات الأشخاص الأخرى
بانعدام الشخصية المعنوية حيث أنها مستترة وليس لها وجود ظاهر أمام الغير . وبالتالي
فلا تخضع شركة المحاصة لإجراءات الشهر والقيد ولا يشهر أفلاسها .

وتعد شركة المحاصة من شركات الأشخاص لقيامها على الاعتبار الشخصى
ولذلك فهي تنقضى بوفاة أحد الشركاء أو انسحابه .

ولا يلزم لتكوين شركة المحاصة وجود سند كتابى من الناحية القانونية وليس لها
مدير يعمل بأسمها ، وإنما يتعاقد كل شريك مع الغير بأسمه الخاص ويكون بذلك
كل شريك مسئولا أمام من تعاقد معهم من الغير بصفته الشخصية دون باقى الشركاء .
وهذا لا يمنع من أن يقوم الشركاء بأختيار مدير من بينهم يقوم بإدارة أعمال الشركة ،
ولكنه يتعامل مع الغير بأسمه الخاص فى هذا الصدد وليس بأسم الشركة ، ويكون
وحده مسئولا أمام ذلك الغير . وللشركاء فى شركة المحاصة مطلق الحرية فى تنظيم
العلاقات بينهم .

أسئلة الفصل الأول

السؤال الأول :

ما هي الفروق الجوهرية بين شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة .

السؤال الثاني :

تكونت شركة محاصة بين سعيد الغلبان وسعد الكسلان على استيراد صفقة دواجن مجمدة من الخارج وبيعها وإقتسام أرباحها ، وقام سعيد بأستيراد الصفقة وقام سعد ببيعها فكيف تتصور الإجراءات التي تمت بين الشريكين من أول الاتفاق حتى تقسيم الأرباح .

السؤال الثالث :

برر خطأ أو صواب كل إجابة من الأجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية :

الحالة ١ :

تكونت شركة التضامن عبد الموجود وعبد المقصود وشريكهما لأستيراد وتصدير الحاصلات الزراعية لأغراض تحقيق الربح ، ويترتب على ذلك :
(أ) حيث نشاط الشركة ينصب على الحاصلات الزراعية فلا يكتسب أى من الشركاء صفة التاجر ،

(ب) لا شك فى أهمية عبد الموجود وعبد المقصود عن شريكهما

(ج) لا شك فى أن شريكهما لا يعد شريكاً متضامناً ،

(د) كل ما سبق ، (هـ) بعض ما سبق ، (و) لا شيء مما سبق

الحالة ٢ :

إذا بلغت صافى حقوق الشركاء فى شركة التضامن عبد الجبار وشركاه بعد

إستبعاد خسائر العام ١٥٠٠٠٠ جنيه بينما بلغت التزامات الشركة ٢٥٠٠٠٠ جنيه ولم يكن لدى عبد الجبار أى ممتلكات شخصية بينما باقى الشركاء من زوى الشراء ، فيترتب على ذلك .

(أ) إذا تم بيع الأصول بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه فيحصل عليها الدائنون كما يحصلون على باقى مستحقاتهم من الشركاء المؤسسين .

(ب) إذا كان نصيب عبد الجبار فى حقوق الشركاء ١٠٠٠٠٠ جنيه فإنه سوف يتحمل عبئاً من الخسائر يفوق أنصبة الشركاء الباقين .

(جـ) إذا بيعت الأصول بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه فإن جملة الخسائر لا بد وأن تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه ومن ثم لن يتحمل عبد الجبار بأية أعباء نتيجة سداد الالتزامات .

(د) بعض ما تقدم ، (هـ) شىء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٣ :

إذا كان رجب وسليمان متضامنان فى شركة التوصية البسيطة التى تضم بالإضافة إليهما حسان . وكانت أنصبة كل الشركاء فى رأس المال متساوية وأنصبتهم فى الأرباح والخسائر هى ٢ : ٢ : ١ لكل على التوالى . وقد بلغت جملة التزامات الشركة ما يوازى مجموع رؤوس أموال الشركاء . وقد أدت إحدى الكوارث غير المتوقعة إلى فقدان كل أصول الشركة و يترتب على ذلك .

(أ) تبلغ جملة ما يتحمله كل من رجب وسليمان من خسائر نتيجة الكارثة وسداد الديون أربعة أمثال جملة ما يتحمله حسان .

(ب) يمكن أن يتحمل رجب نصيباً من مجموع الخسائر والديون يقل عما يتحمله سليمان ولكنه لا يمكن أن يقل عما يتحمله حسان .

(جـ) إذا كانت الأرباح والخسائر توزع بالتساوى بين الشركاء الثلاثة فإن ما يتحمله حسان فى سبيل سداد الإلتزامات يساوى صفراً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شىء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٤ :

لا يجيز القانون للشريك الموصى الاشتراك فى إدارة الشركة فى شأن التعامل مع الغير ، بينما يمكن لأى من الشركاء المتضامنين التعامل بأسم الشركة إذا لم يحدد العقد مديراً بذاته ، ذلك .

(أ) لأن مسؤولية الموصى قبل الغير تتوقف عند حدود حصته فى الشركة ومن ثم فإن عدم إشتراك الموصى فى الإدارة يستهدف حماية الغير .

(ب) عادة ما يكون الموصى قليل الخبرة منعدم التجربة فى إدارة الشؤون الإقتصادية ومن ثم لم يجيز له القانون الاشتراك فى الإدارة .

(ج) المسؤولية التضامنية للشريك المتضامن تجعله أكثر حرصاً على إدارة الشركة بكفاءة عن الشريك الموصى الذى تقف مسؤوليته عند حدود رأسماله .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شىء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٥ :

تعتبر شركة المحاصة مسترة فى نظر القانون لأن :

(أ) الأعمال التى تزاولها الشركة تتم فى الخفاء وعادة ما تكون غير مشروعة قانوناً .

(ب) الشركة ليس لها وجود قانونى كشخصية معنوية مستقلة حيث يزاول كل شريك الأعمال التى تخص الشركة مع الغير بأسمه الخاص وهى عادة ما تكون أعمالاً مشروعة .

(ج) يكون الشركاء فى شركة المحاصة متضامنين قبل الغير فى أموالهم الخاصة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شىء بخلاف ما تقدم .

الفصل الثانى

فى شركات التضامن

وشركات التوصية البسيطة

الإجراءات المحاسبية للتكوين ورأس المال

١ - مقدمة :

لا تختلف الإجراءات والأصول والمبادئ والقواعد المحاسبية التى تتبع فى شأن الدورة المحاسبية لشركات التضامن والتوصية البسيطة عما سبق دراسته . غير أن لهذه الشركات مشاكل محاسبية خاصة تنبثق من طبيعة قيامها على الإعتبار الشخصى والمسئولية التضامنية للشركاء فيها أو بعضهم . ولذلك سوف تتركز دراستنا فى هذا الفصل وما يليه من فصول على المعالجة المحاسبية الخاصة بهذه المشاكل المرتبطة بهذا النوع من الشركات .

هذا كما لا تختلف الإجراءات المحاسبية الخاصة بشركات التضامن عن تلك الخاصة بشركات التوصية البسيطة إلا فيما يختص بالمسئولية المحدودة للشريك أو الشركاء الموصين . وبالتالي فسوف يتم سرد الإجراءات المحاسبية لكلا النوعين من شركات الأشخاص مع ايضاح مواضع الفروق فى المعالجة المحاسبية عند قيامها .

٢ - حسابات الشركاء :

عادة ما يكون لكل شريك من الشركاء فى شركة التضامن أو التوصية البسيطة حساباً لرأس ماله وحساباً لمسحوباته وحساباً لقرض الشريك من الشركة أو قرض الشريك للشركة . ويسجل فى حسابات رأس المال حصة رأس المال التى يقدمها كل شريك وما يطرأ عليها من تغيرات خلال الفترة المحاسبية إذا أجاز عقد الشركة ذلك ، كما يسجل فى حساب المسحوبات ما قد يقوم كل شريك بسحبه من أموال أو بضائع .

من تحت حساب نصيبه في الأرباح المتوقعة طبقاً لنصوص العقد . وإذا كان عدد الشركاء قليلاً كائنين أو ثلاثة عادة ما يكون حساب رأس المال وحساب المسحوبات حساباً مجزئاً يكون فيه لكل شريك خانة في الجانب المدين وأخرى في الجانب الدائن فإذا كانت شركة التضامن تتكون من حسن وحسين وحسونة فيكون حساب رأس المال المجزئاً لهم مثلاً متخذاً للشكل التالي :

حـ / رأس مال الشركاء

له

منه

التاريخ	البيان	حسن	حسنين	حسن	المجموع	التاريخ	البيان	حسن	حسنين	حسن	المجموع
XX	من حـ/ النقدية	XXX	XXX	XXX	XXX	XXXX					
XX	من حـ/ المباني		XX			XX					
XX	من حـ/ الآلات					XX					
		XX					الرصيد	XXXX	XXXX	XXX	XXXXX
		XXXX	XXXX	XXX	XXXXX	XXXXX		XXXX	XXXX	XXX	XXXXX

وهذا لا يمنع قطعاً أن يكون لكل شريك حساباً مستقلاً لكل من رأس ماله ومسحوباته في كل الأحوال .

٣ - التكوين ورأس المال :

عند تكوين الشركة في بداية نشاطها تنحصر الإجراءات المحاسبية في حسابات رأس مال الشركاء . وبصفة عامة يمكن القول أنه عندما يتحدد رأس مال الشركة بالاتفاق ، والحصص الواجب على كل شريك أن يساهم بها وكيفية وطبيعة مساهمة كل شريك ، تجعل حسابات الأصول المختلفة مدينة وحسابات رأس مال الشركاء دائنة كل على قدر مساهمته . وقد يقدم الشركاء حصصهم في رأس المال نقداً عند التكوين

أو على أقساط يحدد العقد تواريخ الوفاء بها وجزاء الأخلال بتلك الشروط . كما يمكن أن يتقدم الشركاء أو بعضهم بحصصهم أو بجزء منها ، في صورة أصول عينية . وفي الحالة الأخيرة تستوجب العدالة ضرورة تقويم هذه الأصول العينية بقيمتها السوقية العادلة وقت تقديمها للشركة . وإذا اتفق الشركاء على تقديم حصص رأس المال بصورة جزئية (كل أو بعض الشركاء) آجلاً ، أى بعد تاريخ التكوين الفعلى ، فإنه يمكن في هذه الحالة توسيط حساب للحصص المستحقة على كل شريك من الشركاء .

ولنفرض مثلاً أن محمود عبد العزيز اتفق مع فاروق عبد المجيد في ١/١ على تكوين شركة تضامن للإتجار في الملابس الجاهزة نظراً للطلب الكبير عليها . وقد كان محمود يمتلك محلاً لبيع السجائر والخردوات يقع في موقع تجارى ممتاز ، وعرض أن يقدم هذا المحل بما فيه من أثاث وتركيبات لمزاولة أعمال الشركة فيه ، وقدرت قيمة المحل بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠٠ جنيه تمثل قيمة الأثاث والباقي يمثل قيمة مباني المحل . وقد نص الاتفاق على أن يكون رأس مال الشركة ٢٠٠٠٠٠ جنيه بالتساوى بين الشريكين . فإذا قدم محمود باقى المستحق عليه نقداً وقدم فاروق المستحق عليه نقداً بالكامل ، يكون قيد إثبات رأس المال الآتى :

من مذكورين		
ح/ المباني	٦٠٠٠٠	
ح/ الأثاث	١٥٠٠٠	
ح/ النقدية	١٢٥٠٠٠	
إلى ح/ رأس مال الشركاء	٢٠٠٠٠٠	
١٠٠٠٠٠ الشريك محمود		
١٠٠٠٠٠ الشريك فاروق		
إثبات الحصول على رأس المال بواقع ١٠٠٠٠٠ جنيه		
لكل شريك		

ويمكن أن يخصص لكل شريك حساباً مستقلاً لرأسماله بالأستاذ العام ، كما يمكن الاستعانة بحساب مجزأ لرأس المال الخاص بكل الشركاء إذا كان عددهم قليلاً كما سبق وذكرنا ويمكن أن يتخذ حساب رأس المال المجزأ في هذه الحالة الشكل الآتى :

حـ / رأس مال الشركاء

منه					له				
المجموع	محمود	فاروق	اليان	التاريخ	المجموع	محمود	فاروق	يان	التاريخ
					٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	من مذكورين	١/١

ويرحل الطرف المدين للقيد السابق بالطبع للحسابات الواردة فيه فى الأستاذ العام كما هو معروف .

أما إذا نص الاتفاق على أن يقدم محمود المحل فى ١/١ ويقدم فاروق ٨٠٠٠٠ جنيه فى ١/١ ثم يؤجل تقديم باقى رأس المال حتى ٢/١٥ مثلاً ، فإنه يمكن فى هذه الحالة توسط حساب حصص الشركاء كالاتى :

٢٠٠٠٠٠	من حـ / حصص الشركاء فى رأس المال
	١٠٠٠٠٠ حصة الشريك محمود
	١٠٠٠٠٠ حصة الشريك فاروق
٢٠٠٠٠٠	إلى حـ / رأس مال الشركاء
	١٠٠٠٠٠ رأس مال الشريك فاروق
	١٠٠٠٠٠ رأس مال الشريك محمود
	إثبات استحقاق حصص الشركاء فى رأس المال عند تكوين الشركة بتاريخ ١/١

ثم يتم إثبات ما تقدم به الشركاء من حصص بالقيد التالي :

من مذكورين		
ح/ المباني	٦٠٠٠٠	
ح/ الأثاث	١٥٠٠٠	
ح/ النقدية	٨٠٠٠٠	
إلى ح/ حصص الشركاء في رأس المال	١٥٥٠٠٠	
٧٥٠٠٠ حصة الشريك محمود		
٨٠٠٠٠ حصة الشريك فاروق		
إثبات الحصول على الحصة العينية للشريك محمود وجزء		
من الحصة النقدية للشريك فاروق بتاريخ ١/١		

ويترتب على القيد الأول جعل كل شريك مدينًا بمقدار حصته في رأس المال كما وردت في عقد التكوين ، وبالتالي فيعتبر حساب حصص الشركاء من حسابات الأصول في دفاتر شركة التضامن ، ويمثل رصيده مستحقات الشركة قبل الشركاء فيها مقابل رأس المال . ويعتبر القيد الثاني قيداً لسداد الجزء الذي قدمه كل شريك من حصته في رأس ماله بمقدار ما قام بتقديمه فعلاً من أصول عينية مقدرة بقيمتها السوقية العادلة أو أصول نقدية (لاحظ أن محمود قدم أصولاً عينية بينما قدم فاروق نقدية) .

ويتخذ حساب حصص الشركاء في رأس المال نفس الصورة المجزأة في الاستاذ العام على نمط حساب رأس المال ويجعل مدينًا بالقيد الأول مقابل جعل حساب رأس المال دائناً ثم يجعل دائناً بالقيد الثاني مقابل جعل حسابات الأصول الواردة بالقيد مدينة ، ويمثل الرصيد بعد ذلك مقدار المستحق على كل شريك من الشركاء وبالتالي فيظهر حساب حصص الشركاء كما يلي :

حـ / حصص الشركاء

له

منه

التاريخ	البيان	فاروق	محمود	المجموع	التاريخ	البيان	فاروق	محمود	المجموع
١/١	من المذكورين	٨٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٥٥٠٠٠	١/١	إلى حـ / رأس مال الشركاء	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
	الرصيد المستحق	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٤٥٠٠٠					
		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

وإذا قام الشركاء بسداد المستحق عليهم فى التاريخ المتفق عليه ، تجعل النقدية مدينة وحساب حصص الشركاء فى رأس المال دائماً فيتم إقفاله . ولذلك فهو حساب وسيط .

ويراعى عند تقديم أحد الشركاء لأصول عينية أن تقدر قيمة هذه الأصول على أساس القيمة السوقية ، وليس على أساس تكلفتها الدفترية ، وقت تقديمها . ولنفرض مثلاً أن حسين عبد الموجود وصابر عبد المقصود اتفقا على تكوين شركة تضامن اعتباراً من ٣/١ برأس مال قدره ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه بواقع الثلث لحسين والثلثين لصابر ، حيث يقوم حسين بسداد حصته نقداً ويقدم صابر أصول وخصوم المنشأة المملوكة له لتجارة السيارات والتي تظهر أرصدها فى دفاتره فى ذلك التاريخ كالتالى :

	جنيه	جنيه
أثاث وتركيب ومخصص أهلاك	٤٦٠٠٠	٩٨٠٠٠
مدينون ومخصص ديون	٣٠٠٠	٤٩٠٠٠
أوراق قبض		٦٠٠٠٠
دائنون	٢٩٠٠٠	
أوراق دفع	٣٢٠٠٠	
	١١٠٠٠٠	٢٠٧٠٠٠
حقوق صابر في المنشأة الخاصة (دفترياً)	٩٧٠٠٠	
	٢٠٧٠٠٠	٢٠٧٠٠٠

وقد قدرن القيمة السوقية للأثاث والتركيبات بمبلغ ٥٧٠٠٠ جنيه ، كما قدرت المنشأة صابر شهرة محل بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه أما باقى الأصول والخصوم فقدرت قيمتها السوقية بقيمتها الدفترية (فالعملاء مثلاً تقدر ٤٩٠٠٠ - ٣٠٠٠ = ٤٦٠٠٠ وأوراق القبض كما هى والدائنون وأوراق الدفع تنتقل مسئولية الوفاء بها للشركة الجديدة) . وقام صابر بسداد الفرق بين صافى أصول منشأته على هذا الأساس وحصلته فى رأس المال نقداً . ويترتب على ذلك أن القيود فى دفاتر شركة التضامن حسين وصابر تكون كالآتى :

من مذكورين		
حـ / الأثاث والتركيبات		٥٧٠٠٠
حـ / المدينون		٤٩٠٠٠
حـ / أوراق القبض		٦٠٠٠٠
حـ / شهرة المحل		١٢٠٠٠
حـ / النقدية		١٥٦٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ / رأس مال حسين	٩٠٠٠٠	
حـ / رأس مال صابر	١٨٠٠٠٠	
حـ / مخصص الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠	
حـ / الدائنون	٢٩٠٠٠	
حـ / أوراق الدفع	٣٢٠٠٠	
إليها تكوين الشركة والحصول على رأس المال فى صورة حصص عينية مقترنة بالتزامات وحصص نقدية .		

ويلاحظ أن صابر سوف يسدد نقداً في هذه الحالة ٦٦٠٠٠ جنيه تمثل الفرق بين القيمة السوقية للأصول التي قدمها بعد خصم الإلتزامات (١٧٨٠٠٠ - ٦٤٠٠٠) وهي ١١٤٠٠٠ جنيه وحصته في رأس المال وهي ١٨٠٠٠٠ جنيه .

وقد يتم تقدير الحصة العينية التي يقدمها أحد الشركاء من أصول مختلفة بصفة إجمالية وليس على الصورة التفصيلية الواردة في المثال بعاليه . وفي هذه الحالة إذا زادت القيمة المقدرة لصافي الأصول عن صافي القيم الدفترية لها في دفاتر الشريك الذي قدمها للشركة فإن الفرق يعتبر في دفاتر الشركة بمثابة شهرة محل . ففي المثال السابق مثلاً قدرت الأصول بصفة فردية وتحدد قيمتها على هذا الأساس . أما إذا افترضنا أن القيمة الإجمالية لصافي أصول منشأة صابر قدرت بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه مثلاً دون تخصيص على أصول معينة ، بينما صافي القيمة الدفترية للأصول ٩٧٠٠٠ (٢٠٧٠٠٠ - ١١٠٠٠٠) فإن الفرق البالغ ٢٣٠٠٠ جنيه في هذه الحالة يمثل شهرة محل في دفاتر شركة التضامن . وتجعل الأصول المقدمة من صابر مدينة بصافي قيمتها الدفترية في دفاتر شركة التضامن . فيجعل حساب الأثاث والتركيبات مدينة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه (٩٨٠٠٠ - ٤٦٠٠٠) وتجعل حسابات المدينون وأوراق القبض وشهرة المحل مدينة بمبلغ ٤٩٠٠٠ جنيه ٦٠٠٠٠ جنيه ، ٢٣٠٠٠ جنيه على التوالي ، وتجعل النقدية مدينة بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه (٩٠٠٠٠ حصة حسين ٦٠٠٠٠ باقى حصة صابر) ويظل الطرف الدائن للقيد السابق كما هو .

أما إذا قدرت صافي الأصول بأقل من صافي قيمتها الدفترية دون تخصيص على أصول معينة ، فإن الفرق يعالج محاسبياً على اعتبار أنه احتياطي تقويم أصول . فإذا قدر صافي أصول منشأة صابر في المثال السابق مثلاً بصفة إجمالية بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه ، مما يضطر صابر لتسديد مبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه نقداً إستكمالاً لحصته في رأس المال ، فإن الأصول المتقلة لشركة التضامن تجعل مدينة في دفاترها بصافي قيمتها الدفترية ويكون القيد في هذه الحالة كالاتى :

من مذكورين		
حـ/ الأثاث والتركيبات	٥٢٠٠٠	
حـ/ المدينون	٤٩٠٠٠	
حـ/ أوراق القبض	٦٠٠٠٠	
حـ/ التقديرة	١٨٠٠٠٠	
إلى مذكورين		
حـ/ رأس مال حسين	٩٠٠٠٠	
حـ/ رأس مال صابر	١٨٠٠٠٠	
حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠	
حـ/ الدائنون	٢٩٠٠٠	
حـ/ أوراق الدفع	٣٢٠٠٠	
حـ/ احتياطي تقويم الأصول	٧٠٠٠	

وتصبح شركة التضامن صابر وحسين مسئولة عن الالتزامات المنتقلة إليها من منشأة صابر (الدائنون وأوراق الدفع) كما يتحمل صابر بصفته الشخصية أيضاً ما يتم إعدامه من ديون من حسابات المدينين فيما زاد عن مخصص الديون المشكوك فيها . ويحمل الحساب الجارى للشريك بمقدار الفرق بين المخصص والديون التى يتم اعدامها فعلا . ويجرى إقفال دفاتر المنشأة الفردية لصابر التى انتقل صافى أصولها لشركة التضامن وذلك فى دفاتر المنشأة الفردية بالقييد التالى :

من مذكورين		
حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	٣٠٠٠	
حـ/ الدائنون	٢٩٠٠٠	
حـ/ أوراق الدفع	٣٢٠٠٠	
حـ/ مخصص أهلاك الأثاث والتركيبات	٤٦٠٠٠	
حـ/ حقوق صابر	٩٧٠٠٠	
إلى مذكورين		
حـ/ الأثاث والتركيبات	٩٨٠٠٠	
حـ/ المدينون	٤٩٠٠٠	
حـ/ أوراق القبض	٦٠٠٠٠	
أقفال دفاتر المنشأة بأنتقال الأصول والمخصص لشركة التضامن .		

٣ - ١ حسابات الشركاء بخلاف رأس المال :

عادة ما يخصص لكل شريك من الشركاء فى شركات التضامن كما سبق أن ذكرنا حساباً لمسحوباته من الشركة يجعل مدينياً بمسحوبات الشريك (من نقدية أو أصول أخرى) لأغراض الإستخدام الخاص خلال الفترة المحاسبية . وعادة ما يتحدد لكل شريك حداً أقصى للمقدار الذى يمكن سحبه من الشركة خلال الفترة المحاسبية ، وإذا زادت مسحوباته عن ذلك المقدار تحمل الزيادة لحساب رأس المال الخاص به . ويكون هذا الإجراء غير ضرورى إذا حسبت على مسحوبات الشركاء فوائد تساوى فى معدلاتها أو تزيد عن معدلات الفوائد على رأس المال فى حالة الاتفاق على حسابها . وسوف نعالج ذلك تفصيلاً فيما بعد .

وبالإضافة إلى حساب المسحوبات قد يخصص حساب خاص للقروض التى يمنحها الشريك للشركة ويجعل دائئاً بقيمتها ، أو للقروض التى يحصل عليها شريك من الشركة ويجعل مدينياً بقيمتها . وعادة ما يتم حساب فوائد على قروض الشركاء للشركة والعكس ، كما سوف يتضح فيما بعد .

٣ - ٢ - التكوين ورأس المال فى شركات التوصية البسيطة :

لا تختلف الإجراءات المحاسبية اللازمة لإثبات التكوين ورأس المال فى شركات التوصية البسيطة عما سبق بيانه فى شركات التضامن ، مع الأعلام بالشريك أو الشركاء الموصين . فلو افترضنا مثلاً أن شركة التوصية البسيطة بين راغب وراتب وراشد قد تكونت فى ١/١ برأس مال قدره ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه ، حيث راشد شريكاً موصياً بالربع فى رأس المال وراغب وراتب متضامنين كل بنصيب ١٥٠٠٠٠٠ جنيه فى رأس المال ، ولنفترض أن راغب قد قدم أصول وخصوم منشأته الفردية للشركة بقيمتها السوقية العادلة التى بلغت ١٦٠٠٠٠٠ جنيه وأسترد مازاد عن حصته فى رأس المال من الحصص النقدية للشريكين الآخرين ، وكانت أصول وخصوم منشأة راغب الفردية كالآتى :

القيمة الدفترية		القيمة السوقية العادلة	
مدین	دائن	مدین	دائن
٨٥٠٠٠		٩٦٠٠٠	مبانى بعد خصم مخصص الأهلاك
٤٢٠٠٠		٤٠٠٠٠	عملاء بعد خصم مخصص الديون
٤٨٠٠٠		٤٨٠٠٠	أوراق قبض
٨٠٠٠٠		٧٠٠٠٠	سيارات بعد خصم مخصص الأهلاك
—		٣٦٠٠٠	شهرة محل
	٦٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	دائنون
	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	أوراق دفع
	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	ضرائب مستحقة
	١٢٥٠٠٠	١٦٠٠٠٠	حقوق راغب
	٢٥٥٠٠٠	٢٩٠٠٠٠	

وبافتراض أن راتب وراشد قد أوفيا بحصصهم النقدية في تاريخ التكوين بالكامل،
فإن قيد التكوين يكون كالاتى :

من مذكورين	
ح/ المباني	٩٦٠٠٠
ح/ العملاء	٤٠٠٠٠
ح/ أوراق القبض	٤٨٠٠٠
ح/ السيارات	٧٠٠٠٠
ح/ شهرة المحل	٣٦٠٠٠
ح/ النقدية	٢٥٠٠٠٠
إلى مذكورين	
ح/ رأس مال راغب - مضاف	١٥٠٠٠٠
ح/ رأس مال راتب - متضاف	١٥٠٠٠٠
ح/ رأس مال راشد - موصى	١٠٠٠٠٠
ح/ النقدية (مازاد عن حصة راغب العينية)	١٠٠٠٠
ح/ الدائنون	٦٥٠٠٠
ح/ أوراق الدفع	٣٥٠٠٠
ح/ الضرائب المستحقة	٣٠٠٠٠
إلحاق تكوين شركة التوسعة البسيطة بين راغب وراتب وراشد حيث راشد موصياً	

ومن الواضح أنه لا إختلاف فى الإجراءات المحاسبية المؤدية إلى إثبات تكوين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة . ويقوم راغب بأقفال دفاتر منشأته الفردية من واقع القيم الدفترية بجعل الحسابات الدائنة مدينة والحسابات المدينة دائنة كما سبق بيانه فى شأن أقفال دفاتر منشأة صابر .

٤ - علة تقييم الحصص العينية بقيمتها السوقية العادلة وإثبات شهرة المحل :

من حيث المبدأ فإنه من المفروض أن لا يضار شريك من جراء مشاركته لآخرين فى تكوين شركة عندما يتقدم بحصته فى رأس المال أو بجزء منها فى صورة أصول عينية ، كما يجب أن لا يضار الشركاء الآخرين إذا تقدم هذا الشريك بجزء من حصته فى صورة حقوق لدى الغير قد لا يتحصل جزء منها ، وحيث أن المحاسبة تسير على مبدأ التكلفة التاريخية فى شأن إثبات الأصول وتلجأ إلى التقدير الذى لا يخلو من الحكمية فى شأن تقدير المخصصات ، فإن القيم الدفترية (كما تظهر بدفاتر الشريك الذى قدم الأصول) لهذه الأصول سوف تختلف بالضرورة عن قيمتها السوقية العادلة .

ومن ثم فلو قدمت هذه الأصول للشركة الجديدة بقيمتها الدفترية وكانت تلك القيمة تزيد عن القيمة السوقية العادلة لوقع غبن على الشركاء الذين يتقدمون بحصص نقدية لحساب الشريك الذى تقدم بهذه الأصول تؤدى إلى حصول هذا الأخير على حصته فى رأس المال تزيد فى قيمتها عن قيمة ما تقدم به من أصول ، والعكس صحيح طبعاً لو كانت القيمة السوقية العادلة تزيد عن القيمة الدفترية .

ولذلك أصبح من اللازم منعاً لمثل ذلك الغبن ضرورة تقييم الأصول المقدمة بقيمتها السوقية العادلة لو أمكن ذلك لكل أصل على حدة . أما إذا لم يمكن ذلك فيلزم تقييم مجموعة الأصول مجتمعه وحساب صافى قيمتها (بإستبعاد الخصوم التى تخص الغير) لنحصل على قيمة المنشأة السوقية العادلة . ولو زادت هذه القيمة عن القيمة الدفترية المناظرة يعتبر الفرق بمثابة شهرة محل تخص الشريك الذى تقدم

بالأصول وتنتقل الشهرة للشركة الجديدة كأنها أصل تم شراءه من الشريك . أما إذا قلت القيمة السوقية العادلة لمجموع الأصول عن قيمتها الدفترية ولم يمكن تخصيص النقص على أصول معينة ، فإن الأصول تنتقل بقيمتها الدفترية مع تكوين إحتياطي بالفرق يسمى إحتياطي تقويم الأصول . كل ذلك حتى يتحقق مبدأ عدم الأضرار ببعض الشركاء لحساب البعض الآخر .

أسئلة وتمارين الفصل الثانى

أولاً : الأسئلة :

السؤال الأول :

١ - ما هى أوجه الاختلاف فى الدورة المحاسبية الخاصة لشركات الأشخاص عن غيرها من أشكال المشروعات ؟

٢ - لماذا يتحتم أن يتم تقويم الحصة العينية التى يتقدم بها بعض الشركاء فى شركات التضامن أو التوصية البسيطة بقيمتها السوقية العادلة ؟

٣ - هل يمكن لشريك تقدم بحصة عينية من الأصول التى أمكن تقويمها بقيمة كل منها السوقية العادلة أن يحصل بالإضافة على شهرة محل ؟

السؤال الثانى :

برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية.

الحالة ١ :

تكونت شركة التضامن بين محرز ومنجز ومتعب حيث تقدم متعب بحصة عينية وتقدم كل من محرز ومنجز بحصة نقدية تساوى حصة متعب فى القيمة وبذلك :

(أ) يبلغ رأس مال شركة التضامن ثلاثة أمثال القيمة الدفترية للأصول التى تقدم بها متعب كما تظهر فى دفاتر شركة التضامن .

(ب) يمكن أن تنطوى الحصة العينية التى تقدم بها متعب على شهرة محل .

(ج) يمكن أن تتضمن الأصول التى تقدم بها متعب أصولاً نقدية ولكنها ليست فى صورة نقدية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شىء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٢ :

كان محجوب شريكاً موصياً في شركة التوصية البسيطة بين محجوب ومرغوب ومحجوب بواقع الخمس في رأس المال . وقد تقدم محجوب بأصول وخصوم منشأته التي بلغ احتياطي تقويم أصولها ٢٠٠٠٠ جنيه ، وكان هذا الاحتياطي يمثل ٢٠٪ من القيمة الدفترية للأصول بعد خصم الإلتزامات ويترتب على ذلك :

(أ) يلزم أن يتقدم كل من مرغوب ومحجوب بحصة نقدية تبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه للأول و ٤٠٠٠٠ جنيه للثاني .

(ب) لا شك في أن رأس مال محجوب في شركة التوصية يبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه .

(ج) تبلغ جملة رأس مال الشركة ٢٠٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٣ :

إذا اتفق أحمد وأيمن وأمجد على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ٦٠٠٠٠٠ جنيه يوزع بينهم بالتساوي وتقدم أحمد بحصة عينية بينما تقدم أيمن وأمجد بحصتيهما في صورة نقدية . وقد بلغ رصيد النقدية في شركة التضامن بعد إثبات التكوين مبلغ ٣٨٠٠٠٠ جنيه ، وهذا يعني .

(أ) أن القيمة السوقية العادلة لما تقدم به أحمد من أصول بعد خصم الإلتزامات وتقدير شهرة محله تبلغ ٢٢٠٠٠٠ جنيه .

(ب) يمكن أن تكون القيمة الدفترية لما تقدم به أحمد من أصول بعد خصم الإلتزامات ٢٤٠٠٠٠ جنيه وتكون لها احتياطي لتقويم الأصول يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

(ج) في كلا الحالتين يسترد أحمد ٢٠٠٠٠ جنيه من الحصص النقدية التي تقدم بها أيمن وأمجد .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٤ :

بلغت أرصدة رأس مال الشركاء الثلاثة في شركة التوصية البسيطة مهران وزهران وغلبان ، حيث غلبان شريكاً موصياً مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه ، ١٥٠٠٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه على التوالي ، بينما بلغ رصيد النقدية ٣٢٠٠٠٠٠ جنيه وهذا يعنى :

(أ) أن مهران قد تقدم بصافى أصول تبلغ قيمتها السوقية العادلة ما يزيد عن حصته بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه .

(ب) يمكن أن يكون زهران قد تقدم بصافى أصول تبلغ قيمتها السوقية العادلة ١٣٠٠٠٠٠ جنيه وسدد باقى حصته نقداً .

(ج) يمكن أن يكون أكثر من شريك قد تقدم ببعض الأصول بقيمتها السوقية العادلة تبلغ فى مجموعها ١٣٠٠٠٠٠ جنيه وسدد كل باقى حصته نقداً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شىء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٥ :

بلغ مجموع الأصول فى الميزانية الافتتاحية فى تاريخ التكوين لشركة التوصية البسيطة حامد ومحمود وعلوبة حيث علوبة شريكاً موصياً مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جيه . وبلغ مجموع الالتزامات ١٠٠٠٠٠٠ جنيه كما ظهر فى جانب الخصوم احتياطى تقويم أصول بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه وبلغ رصيد النقدية ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه . وهذا يعنى .

(أ) أن أحد أو بعض الشركاء قد تقدم بأصول تبلغ صافى قيمتها الدفترية ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه وتبلغ قيمتها السوقية العادلة ٢٦٠٠٠٠٠ جنيه ولم يمكن تحديد القيمة السوقية للأصول بصفة إنفرادية .

(ب) لو كان رأس المال مقسم بين الشركاء الثلاثة بالتساوى فلا يمكن أن يكون شريك واحد قد تقدم بكل الأصول العينية .

(ج) عادة ما يعنى وجود احتياطي تقويم أصول إنتقال الأصول للشركة الجديدة بقيمتها الدفترية كما كانت فى دفاتر المنشأة أو المنشآت المنحلة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شىء بخلاف ما تقدم .

ثانياً التمارين :

التمرين الأول :

اتفق عبد الرحمن وعبد الكريم وعبد الواحد على تكوين شركة تضامن بينهم للأتجار فى الحاصلات الزراعية وتصديرها ، وتحدد رأس مال الشركة فى عقد التكوين بمبلغ ٧٥٠٠٠٠ جنية تقسم بالتساوى بين الشركاء ، بحيث يقوم كل شريك بسداد ١٥٠٠٠٠ جنية فى تاريخ العقد والباقى على دفعتين متساويتين . الأولى بعد ثلاثة أشهر من تاريخ التكوين والثانية بعد ستة أشهر من تاريخ التكوين ، وعلى أن يتم سداد رأس المال كله نقداً .

المطلوب : إجراء القيود الدفترية اللازمة لإثبات التكوين وتحصيل رأس المال وتصوير حسابى حصص الشركاء ورأس مال الشركاء .

التمرين الثانى :

أظهرت ميزانية منشأة عبد الصبور قبل إنشائه مع عبد الشكور وعبد الغفور على تكوين شركة تضامن بينهما الأصول والخصوم التالية :

الأصول : مباني وإنشاءات بعد خصم مخصص الأهلاك ٩٠٠٠٠ جنية ، عملاء بعد خصم مخصص الديون ٤٠٠٠٠ جنية ، أوراق قبض ٦٠٠٠٠ جنية .
الإلتزامات : موردون ٢٥٠٠٠ جنية ، أوراق دفع ٣٥٠٠٠ جنية .

وقد اتفق الشركاء الثلاثة على أن يكون رأس مال شركة التضامن ٦٠٠٠٠٠ جنية موزعاً بالتساوى بينهم وعلى أن يقدم عبد الصبور الأصول الموضحة بعاليه بعد تقويمها بقيمتها السوقية العادلة وعلى أن تتحمل شركة التضامن بسداد الإلتزامات وأوراق الدفع . وقد قدرت القيمة السوقية العادلة للمباني والإنشاءات بمبلغ ١٢٠٠٠٠

جنيه والعملاء بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه وأوراق القبض بمبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه كما أتفق على منح عبد الصبور شهرة محل بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وعلى أن تسوى المستحقات وتسدد باقى الحصص نقداً .

المطلوب : إثبات تكوين الشركة وتصوير حساب رأس مال الشركاء .

التمرين الثالث :

أتفق على وعلوبة على تكوين شركة تضامن لمقاولات المبانى فى ١٩٩٣/١/١ برأس مال قدره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه يقسم بينهم بالتساوى . وقد قدم الشريك على حصته كالاتى : ٢٧٥٠٠٠ جنيه آلات ومعدات ، ٢٢٥٠٠٠ حديد وأسمنت ومواد بناء أخرى كانت لديه ، ٢٠٠٠٠٠ جنيه قيمة كمبيالة مسحوبة على شركة المقاولات العمومية تسحق التحصيل فى ١٩٩٣/١٠/١ وقد قام على بتظهيرها لشركة التضامن ، كما سدد باقى حصته نقداً فى تاريخ التكوين . أما وعلوبة فقد قدم من حصته ٥٠٠٠٠٠ جنيه نقداً وأتفق على أن يشتري بياقى المستحق عليه حديد وأسمنت ويقدمه للشركة بعد شهر من تاريخ التكوين . وفى تاريخ إستحقاق الكمبيالة رفضتها شركة المقاولات العمومية وبلغت مصاريف البروتستو ٦٠ جنيهاً ، وتم الصلح مع شركة المقاولات وقبلت كمبيالة جديدة لحساب شركة التضامن بمبلغ الكمبيالة الأصلية وسددت للشركة مصاريف البروتستو زائداً فوائد تأخير قدرها ١٦٠٠ جنيه نقداً .

المطلوب : إجراء القيود الدفترية اللازمة ، وتصوير حسابى حصص الشريكين ورأس مال الشريكين .

التمرين الرابع :

تكونت شركة التوصية البسيطة بين أحمد وشريف وطاهر حيث طاهر شريكاً موصياً فى ٣/١ . وأتفق الشركاء الثلاثة على أن يقدم كل من أحمد وشريف صافى أصول منشأتهما بقيمتها السوقية العادلة ويسدد طاهر حصته نقداً ، وعلى أن يتم

تسوية الحصص بعد ذلك نقداً بحيث يبلغ رأس المال الشركة ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه مقسماً بالتساوى بين الشركاء .

أصول والتزامات منشأة أحمد أصول والتزامات منشأة شريف

الأصول	القيمة الدفترية	القيمة السوقية العادلة	القيمة الدفترية	القيمة السوقية العادلة
مبانى بالصافى	١٢٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	—	—
أثاث وتركيبات بالصافى	—	—	٦٥٠٠٠	٥٢٠٠٠
عملاء بالصافى	٦٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
أوراق قبض	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
الإلتزامات :				
مسردون	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
دائنون متوعون	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

كما اتفق الشركاء على أن يحصل أحمد على قيمة شهرة المحل المقدرة لمنشأته بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - إجراء القيود اللازمة لإثبات تكوين الشركة الجديدة وتصوير حساب رأس مال الشركاء .

٢ - إجراء القيود الدفترية اللازمة لأقفال دفاتر كل من منشأتى أحمد وشريف .

الفصل الثالث

في شركات التضامن والتوصية البسيطة إجراءات توزيع الأرباح والتعديل في نسب التوزيع

١ - مقدمة :

عندما تقوم شركة التضامن أو التوصية البسيطة بمزاولة نشاطها بعد تكوينها ، فإن إجراءات الدورة المحاسبية المؤدية إلى تسجيل وتبويب وتلخيص عملياتها على مدار الفترة المحاسبية ، وكذلك إجراءات تسوية الحسابات لأغراض تحقيق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات تمهيداً لإعداد الحسابات الختامية التي تظهر نتيجة نشاطها من أرباح أو خسائر والميزانية العمومية التي توضح مركزها المالي وما لها وما عليها ، كل ذلك لا يختلف عما سبق دراسته في المواد المحاسبية السابق دراستها وخاصة في المحاسبة (١) والمحاسبة (٢) .

وتتركز الاختلافات الرئيسية في معالجة توزيع الأرباح والخسائر وحسابات الشركاء المتعددة من قروض ومسحوبات ومرتببات ومكافآت ، وفي الجملة ما يتعلق بمعاملات الشريك مع الشركة فيما يختص بحقوقه وواجباته والتزاماته .

هذا وسوف يختص هذا الفصل بمشاكل توزيع الأرباح وما يرتبط بها من معاملات كل شريك مع الشركة .

٢ - توزيع الأرباح والخسائر في شركات التضامن والتوصية البسيطة :

يجب ، منعاً لما قد يقوم من منازعات ومشاكل ، أن ينص عقد الشركة على الطريقة التي يتم بها توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وكيف يتحدد نصيب كل منهم فيها . أما إذا سكت العقد عن ذلك فإن التشريعات القانونية المنظمة لهذه العملية

تختلف من دولة إلى أخرى . ففى بعض ولايات الولايات المتحدة وكندا مثلاً يفترض أن التوزيع يتم بالتساوى بين الشركاء فى حالة سكوت عقد الشركة فى هذا الصدد وبصرف النظر عن حصة كل شريك فى رأس المال . أما التشريع المصرى فيقضى بتوزيع الأرباح والخسائر طبقاً لحصة كل شريك فى رأس المال إذا سكت عقد الشركة عن النص على كيفية توزيع الأرباح والخسائر . وإذا كان الشريك مشتركاً بعمله فقط دون رأس المال فإن حصته فى الأرباح والخسائر تكون مساوية لحصة الشريك الذى ساهم بأقل رأسمال . ولا يجوز أن تقتصر حصة الشريك الموصى على عمله طبعاً .

والمفروض أن النسب المقررة لتوزيع الأرباح والخسائر يمكن أن تكون على خلاف ذلك إذا نص عليها فى العقد صراحة ، بشرط عدم مجافاتها للقانون . فقد ينص فى عقد الشركة على اختلاف نسب توزيع الأرباح عن نسب توزيع الخسائر لأسباب مختلفة . غير أن التشريع المصرى يقضى ببطان عقد الشركة إذا نص على إعفاء أحد الشركاء من الخسائر إلا فى حالة اقتصار مشاركة الشريك على عمله وبشرط ألا يحصل على المقابل المتفق عليه لهذا العمل : كما لا يجوز أن ينص عقد الشركة على عدم أحقية أى من الشركاء فى الأرباح .

وفى كل الأحوال يجب أن تكون الكيفية التى يتم على أساسها توزيع الأرباح والخسائر واردة فى عقد الشركة وفى حدود القانون ، أو أن يلجأ المحاسب للشروط المنظمة لهذا التوزيع قانوناً فى حالة سكوت العقد طبقاً للتشريعات القائمة فى زمان ومكان التطبيق . وسوف نتناول توزيع الأرباح والخسائر فى شركات التضامن والتوصية البسيطة على كل من الأسس التالية :

١ - بالتساوى بين الشركاء وبصرف النظر عن مقدار المساهمة فى رأس المال .

٢ - بنسب متفق عليها بصرف النظر عن مقدار المساهمة فى رأس المال .

٣ - بنسب رأس المال .

٤ - بنسب متفق عليها بعد حساب فائدة على رأس المال ، أو على رأس المال .

والقروض والمسحوبات :

٥ - بنسب متفق عليها بعد حساب الفائدة وخصم المرتبات والمكافآت .

وسوف نفترض في حالة سكوت العقد عن تحديد طريقة التوزيع أن الأرباح والخسائر توزع بالتساوي على الشركاء ، على اعتبار أن القارىء سوف يتمكن من تعديل هذا التوزيع طبقاً لنسب رأس المال قياساً على الحالة الوارد شرحها في البند ٢ - ٣ .

٢ - ١ توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي أو بنسب متفق عليها :

إذا نص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي بين الشركاء دون حساب فائدة على رأس المال أو المسحوبات ، وفي حالة عدم وجود قروض أو الاتفاق على تخصيص مرتبات لبعض أو كل الشركاء ، فإن أمر توزيع الأرباح يصبح عملية بسيطة . فمثلاً إذا حققت شركة التضامن حسن وصابر أرباحاً صافية عن السنة المالية المنتهية قدرها ١٨٠٠٠ جنيه ، فإن حصة كل شريك في الأرباح تكون ٩٠٠٠ جنيه ويجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً والحساب الجارى لكل شريك دائناً بنصيبه في الأرباح . وحيث المفروض أن يخصم من هذه الحصة مسحوبات كل شريك يجعل حساب المسحوبات دائناً والحساب الجارى مديناً ، ويمثل الرصيد المتبقى (سواء كان مديناً أو دائناً) تعديلاً لرأس مال الشريك . إلا أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبى العربى على توسط حساب يطلق عليه حساب جارى الشريك ، ويجعل هذا الحساب دائناً بنصيب الشريك في الأرباح أو مديناً بنصيبه في الخسائر ، وتقفل فيه كل الحسابات الخاصة بالشريك كحساب المسحوبات وحساب المرتبات وحساب المكافآت وذلك ، فيما عدا حساب رأس المال وحسابات القروض أن وجدت في نهاية الفترة المحاسبية . ويمثل رصيد الحساب الجارى في نهاية الفترة بعد ذلك ما يستحق للشريك قبل الشركة بخلاف رأسماله إذا كان دائناً ، وما يستحق للشركة قبل الشريك إذا كان مديناً .

ولنفترض مثلاً على سبيل الايضاح أن شركة التضامن عبد السميع ورجب

تكونت في أول يناير ١٩٩٢ وفي ١٢/٣١ أسفرت عمليات الشركة عن أرباح صافية قدرها ٩٢٠٠٠ جنيه توزع بالتساوي . وأن أرصدة الحسابات المختلفة للشركاء في نهاية العام كانت كالآتي : رأس مال عبد السميع ١٧٥٠٠٠ جنيه ، رأس مال رجب ٢٢٥٠٠٠ جنيه ، مسحوبات عبد السميع ٤٧٠٠٠ جنيه ، مسحوبات رجب ٣٢٠٠٠ جنيه ، ومن واقع هذه المعلومات تكون حصة كل من عبد السميع ورجب في الأرباح ٤٦٠٠٠ ($92000 \div 2$) جنيه عن العام ، ويتم إجراء القيود الدفترية الآتية في نهاية العام :

من حـ/ الأرباح والخسائر	٩٢٠٠٠	
إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	٩٢٠٠٠	
إقفال رصيد حساب الأرباح والخسائر في حساب التوزيع في ١٢/٣١ .		
من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	٩٢٠٠٠	
إلى مذكورين		
حـ/ جارى الشريك عبد السميع	٤٦٠٠٠	
حـ/ جارى الشريك رجب	٤٦٠٠٠	
توزيع أرباح العام بالتساوي بين الشريكين طبقاً لنصوص العقد .		
من مذكورين		
حـ/ جارى الشريك رجب	٣٢٠٠٠	
حـ/ جارى الشريك عبد السميع	٤٧٠٠٠	
إلى مذكورين :		
حـ/ مسحوبات الشريك رجب	٣٢٠٠٠	
حـ/ مسحوبات الشريك عبد السميع	٤٧٠٠٠	
إقفال مسحوبات الشركاء في الحسابات الجارية لهم .		

ويترتب على ذلك أن جارى الشريك رجب يصبح دائماً بما لم يقدّم بسحبته من حصته فى الأرباح ، أى بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، أما جارى الشريك عبد السميع فيصبح مديناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وهى مقدار مسحوباته فيما زاد على حصته فى الأرباح . وتظهر الحسابات الجارية للشركاء وحسابات رأس المال فى الميزانية العمومية على الصورة التالية :

شركة التضامن رجب وعبد السميع
الميزانية العمومية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

أصول	خصوم
	حقوق عبد السميع :
	رأس المال ١٧٥٠٠٠
	— جارى الشريك (١٠٠٠)
	١٧٤٠٠٠
	حقوق رجب :
	رأس المال ٢٢٥٠٠٠
	جارى الشريك ١٤٠٠٠
	٢٣٩٠٠٠

ويتضح أن جارى الشريك عبد السميع قد خصم من رأسماله خصماً شكلياً لأن رصيده مدين ، بينما جارى الشريك رجب قد أضيف لرأسماله إضافة شكلية لأن رصيده دائن .

هذا كما قد يتفق الشركاء على توزيع الأرباح والخسائر بنسب معينة وليس بالتساوى أو بنسب رأس المال . والواقع أن تحديد نسب توزيع الأرباح والخسائر فى شركات التضامن والتوصية البسيطة يرتبط بعوامل متعددة بخلاف مساهمة كل شريك فى رأس المال . ولا شك فى أهمية حصة كل شريك فى رأس المال كعامل محدد

لنسب توزيع الأرباح . إلا أنه بالإضافة إلى ذلك ، فقد تختلف نوعية وقيمة الخدمات الإدارية التي يؤديها كل شريك للشركة ، والقدرات المالية الشخصية للشركاء بصفاتهم المستقلة عن الشركة ، وكذا السمعة التجارية لكل شريك في الشركة وهذه العوامل تعتبر من الأهمية بمكان في شركات التضامن والتوصية البسيطة حيث تعتبر القدرات المالية الكبيرة لشريك متضامن معين مثلاً بمثابة تعضيد وضمان لسلامة المركز المالي للشركة .

ولنفرض مثلاً أن عبد السميع ورجب قد اتفقا على توزيع الأرباح والخسائر بينهما في المثال السابق بنسبة ٣ : ٢ لكل من عبد السميع ورجب على التوالي . ففي هذه الحالة يكون نصيب كل منهم في الأرباح كالتالي :

$$\text{نصيب عبد السميع} = 92000 \times \frac{2}{5} = 36800 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب رجب} = 92000 \times \frac{3}{5} = 55200 \text{ جنيه}$$

$$\text{الأرباح الموزعة} = 92000 \text{ جنيه}$$

ويكون قيد توزيع الأرباح عن العام في ظل هذه الحالة كالتالي :

من حـ / توزيع الأرباح والخسائر		٩٢٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ / جارى الشريك عبد السميع	٥٥٢٠٠	
حـ / جارى الشريك رجب	٣٦٨٠٠	
إثبات توزيع الأرباح عن العام بنسبة ٣ : ٢		
طبقاً لشروط الاتفاق بين الشركاء .		

ثم تقفل مسحوبات الشركاء في حساباتهم الجارية كما هو موضح في الحالة السابقة ، فيصبح رصيد جارى الشريك عبد السميع دائناً بمبلغ ٨٢٠٠ جنيه يضاف شكلياً لرصيد رأسماله في الميزانية العمومية ، ويصبح رصيد جارى الشريك رجب دائناً بمبلغ ٤٨٠٠ جنيه يضاف شكلياً إلى رصيد رأسماله في الميزانية العمومية .

هذا ، وقد يتفق الشركاء على توزيع الأرباح أو الخسائر بأى نسبة تتلاءم مع مساهمة كل منهم برأس المال وبالعامل وبالسمة التجارية التى يتمتع بها . فقد يتفق الشركاء مثلاً على توزيع الأرباح والخسائر فى حدود معينة بنسبة معينة وما زاد عن ذلك بالتساوى أو بنسبة أخرى . فإذا افترضنا مثلاً أن شركة التضامن عبد الرحيم وفاروق قد حققت خسائر عن السنة المالية المنتهية قدرها ٢٧٠٠٠ جنيه ، وأن عقد الشركة ينص على أن يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر فى حدود ٢١٠٠٠ جنيه بنسبة ٤ : ٣ لكل من عبد الرحيم وفاروق على التوالى ، وما زاد عن ذلك يوزع بالتساوى . وفى هذه الحالة يكون نصيب كل منهم من الخسائر كالاتى :

عبد الرحيم	فاروق	المجموع		
١٢٠٠٠	٩٠٠٠	٢١٠٠٠	الأولى بنسبة ٤ : ٣	٢١٠٠٠
٣٠٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠٠	الباقى بالتساوى	٦٠٠٠
<hr/>				
١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٧٠٠٠	المجموع	
<hr/>				

ويجرى إثبات توزيع الخسائر فى هذه الحالة بجعل الحسابات الجارية للشركاء مدينة ، كل بنصيبه ، وجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر دائناً . ثم تقفل المسحوبات فى الحسابات الجارية ، ويظهر رصيد الحساب الجارى لكل شريك مقترناً برأسماله فى الميزانية العمومية كما سبق وأوضحنا .

٢ - ٢ توزيع الأرباح والخسائر بنسب رأس المال :

قد يتفق الشركاء على توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم بنسب رأس المال ، وخاصة فى الحالات التى يكون فيها رأس المال هو المصدر الرئيسى والهام للعوامل المؤدية لنجاح المشروع . وفى هذه الحالة يجب أن يتحدد المقصود برأس المال الذى يتم على أساسه توزيع الأرباح والخسائر إذا كان عقد الشركة يسمح بتغيير رأس المال على مدار العام . وفى هذه الحالة قد يختلف رصيد رأس مال كل شريك فى بداية الفترة المحاسبية عنه فى نهايتها ، ومن ثم يصبح من الواجب تحديد أساس التوزيع تحديداً

واضحاً وهل هو رأس المال في بداية الفترة ، أو رأس المال في نهاية الفترة ، أو المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال خلال الفترة . وإذا اتفق الشركاء على التوزيع بنسب المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال خلال الفترة ، فإنه يصبح من الواجب الاتفاق على كيفية حساب توقيتات الاضافة أو السحب من رأس مال كل شريك . وعادة ما يكون الاتفاق في هذا الصدد على أساس أن الاضافات إلى رأس المال خلال النصف الأول من شهر معين تعد كما لو كانت قد تمت في بداية هذا الشهر ، أما الإضافات في النصف الأخير من شهر معين فتعتبر كما لو كانت قد تمت في بداية الشهر التالي . وما ينطبق على الإضافات ، ينطبق على التخفيضات في رأس المال .

ولنفرض مثلاً أن حساب رأس مال الشركاء في شركة التضامن جميل وعبد المقصود ظهر في نهاية السنة المالية في الأستاذ العام كالاتي :

حـ/ رأس مال الشركاء

المجموع	جميل	عبد المقصود	اليان	التاريخ	المجموع	جميل	عبد المقصود	اليان	التاريخ
٥٠٠٠	٥٠٠٠		إلى حـ/ النقدية	٣/٢٧	٥٠٠٠	٣٠٠٠		إلى حـ/ النقدية	١/١
٣٠٠٠		٣٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	٩/١٤	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	من حـ/ النقدية	٦/١٢
٥٠٠٠	٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	١٠/١٦	١٥٠٠٠		١٥٠٠٠	من حـ/ الأثاث	٧/٣
٦٢٠٠٠	٢٥٠٠٠		رصيد	١٢/٣١					
٧٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠			٧٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠		

ولنفرض أن الشركة قد حققت أرباحاً صافية عن الفترة قدرها ١٨٦٠٠ جنيه . فإذا كان الاتفاق ينص على توزيع الأرباح بنسب رأس المال القائمة في بداية الفترة لكان نصيب كل شريك كالاتي :

$$\text{نصيب الشريك جميل} = 18600 \times \frac{30000}{50000} = 11160 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك عبد المقصود} = 18600 \times \frac{20000}{50000} = 7440 \text{ جنيه}$$

$$\text{مجموع الأرباح} = 18600 \text{ جنيه}$$

أما إذا نص الاتفاق على توزيع الأرباح بنسب رأس المال القائمة في نهاية الفترة، فإن نصيب كل شريك يكون كالآتي :

$$\text{نصيب الشريك جميل} = \frac{35000}{62000} \times 18600 = 10500 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك عبد المقصود} = \frac{27000}{62000} \times 18600 = 8100 \text{ جنيه}$$

أما إذا نص العقد على توزيع الأرباح والخسائر على أساس المتوسط المرجح شهرياً لنسب رأس المال ، فإن الأمر يقتضي في هذه الحالة حساب هذه النسب أولاً ثم توزيع الأرباح على أساسها الآتي :

جدول حساب المتوسط المرجح شهرياً لرأس مال الشركاء

الشريك	التاريخ	مدین	دائن	رصيد (دائن)	عدد أشهر استمرار الرصيد	الرصيد مرجح زمنياً (شهرياً)
جميل	١/١		—	٣٠٠٠٠	٣	٩٠٠٠٠
	٣/٢٧	٥٠٠٠		٢٥٠٠٠	٣	٧٥٠٠٠
	٧/٣		١٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤	١٦٠٠٠٠
	١٠/١٦	٥٠٠٠		٣٥٠٠٠	٢	٧٠٠٠٠
مجموع					١٢	٣٩٥٠٠٠
عبد المقصود	١/١			٢٠٠٠٠	٥	١٠٠٠٠٠
	٦/١٢		١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣	٩٠٠٠٠
	٩/١٤	٣٠٠٠		٢٧٠٠٠	٤	١٠٨٠٠٠
مجموع					١٢	٢٩٨٠٠٠

وعلى هذا الأساس يكون متوسط أرصدة رأس المال المرجحة زمنياً عن العام كالآتي :

رأس مال جميل $= 395000 \div 12 = 32917$ جنيه (تقريباً)

رأس مال عبد المقصود $= 298000 \div 12 = 24833$ جنيه (تقريباً)

مجموع
57750 جنيه

ويكون نصيب كل من جميل وعبد المقصود من الأرباح طبقاً لذلك كالتالى:

نصيب جميل $= \frac{32917}{57750} \times 18600 = 10602$ جنيه

نصيب عبد المقصود $= \frac{24833}{57750} \times 18600 = 7998$ جنيه

وتجرى قيود التوزيع وإقفال المسحوبات فى الحسابات الجارية كالعادة .

هذا كما قد يتفق الشركاء على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة رأس المال فى حدود معينة على أن يوزع الباقي بنسب أخرى متفق عليها . والواقع أن نسب توزيع الأرباح والطرق التى يمكن الاتفاق عليها بين الشركاء لا حصر لها . ولكنها لا تخرج من حيث إجراءاتها عن الإجراءات الموضحة فى الأمثلة السابقة .

٢ - ٣ - توزيع الأرباح مع حساب فائدة على رأس المال :

عندما يتفق الشركاء على توزيع الأرباح بنسبة رأس المال ، سواء كان ذلك على أساس رصيد أول الفترة ، أو رصيد آخر الفترة ، أو المتوسط المرجح زمنياً للرصيد خلال الفترة ، فإن هذا الاتفاق يعنى أن رأس المال هو العامل الهام ، إن لم يكن الوحيد فى تمكين الشركة من مزاولة نشاطها بنجاح . وغالباً يمثل رأس المال أحد العوامل الهامة فى تمكين الشركة من مزاولة نشاطها ولكنه ليس العامل الوحيد فى هذا الصدد . فقد يساهم أحد الشركاء بعمله أو بخبرته الإدارية أكثر من شريك آخر ، كما قد تستمد الشركة شهرتها التجارية (أو الخدمية) من شهرة شريك معين دون الشركاء الآخرين ، والواقع أن بعض الشركاء فى شركات التضامن قد يسهم بعمله أو خدماته فى رأس المال على الإطلاق . وتأسيساً على ذلك فقد يرى الشركاء توزيع جزء من الأرباح التى تحققها الشركة بنسب رأس المال على اعتبار أنها تمثل عائد هذا العامل . وعوامل الإنتاج والجزء الباقي يوزع بنسب يتفق عليها الشركاء فى الضرر .

الأخرى بخلاف رأس المال كما سبق أن ذكرنا في نهاية البند السابق . كما قد يتفق الشركاء على حساب فائدة على رأس المال بمعدل متفق عليه بصرف النظر عن تحقق أرباح أو خسائر ، وتوزيع ما يزيد على ذلك من أرباح أو ما يترتب من خسائر بنسب متفق عليها . وفي هذه الحالة يجب أن يحدد الإتفاق رصيد رأس المال الذى تحسب على أساسه الفائدة ، والمعدل الذى على أساسه يتم حساب الفائدة . وهذه الحالة هي موضوع هذا البند . وسوف نفترض لذلك حالتين : حالة تحقق أرباح تكفى وتزيد عن فائدة رأس المال ، وحالة تحقق أرباح لا تكفى لتغطية فائدة رأس المال ، أو تحقق خسائر .

ولنفرض للحالة الأولى أن شركة التضامن جميل وعبد المقصود فى المثال السابق قد حققت نفس الأرباح الواردة فى المثال عن السنة المنتهية (١٨٦٠٠ جنيه) وأن حساب رأس مال جميل وعبد المقصود قد ظهر فى نهاية السنة كما سبق بيانه فى البند ٢ - ٢ . غير أن إتفاق توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء كان يقضى بحساب فائدة على رأس المال بمعدل ٦ ٪ سنوياً ، وتوزيع الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ لكل من جميل وعبد المقصود على التوالى .

فإذا كانت الفائدة تحسب على صيد رأس المال أول الفترة ، فإن نصيب كل من جميل وعبد المقصود فى الأرباح فى هذه الحالة يكون كالآتى :

$$\begin{aligned} \text{الفائدة على رأس المال} &= \frac{6}{100} \times 50000 = 3000 \text{ جنيه} \\ \text{صافى الأرباح بعد إستبعاد الفائدة على رأس المال} &= 3000 - 18600 = 15600 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

نصيب جميل :

$$\text{فائدة رأس المال} = \frac{6}{100} \times 30000 = 1800 \text{ جنيه}$$

$$\text{الأرباح الباقية} = \frac{3}{5} \times 15600 = 9360 \text{ جنيه}$$

$$\text{المجموع} \quad 11160 \text{ جنيه}$$

نصيب عبد المقصود :

$$\text{فائدة رأس المال} = \frac{6}{100} \times 20000 = 1200 \text{ جنيه}$$

$$\text{الأرباح الباقية} = \frac{2}{5} \times 10600 = 6240 \text{ جنيه}$$

المجموع 7440 جنيه

مجموع الأرباح 18600 جنيه

أما إذا كانت الفائدة تحسب على رصيد رأس المال في نهاية الفترة فإن التوزيع يكون كالآتي :

جميل	عبد المقصود	مجموع	
2100	1620	3720	فائدة رأس المال بمعدل 6% $(\frac{6}{100} \times 62000)$
8928	5952	14880	الأرباح الباقية بنسبة 3 : 2
11028	7572	18600	المجموع

ويبلغ نصيب جميل من فائدة رأس المال $= \frac{6}{100} \times 35000 = 2100$ جنيه كما هو موضح

ويبلغ نصيب عبد المقصود في فائدة رأس المال $= \frac{6}{100} \times 27000 = 1620$ جنيه كما هو موضح

المجموع 3720 جنيه

أما الباقي فقد وزع بالنسب المتفق عليها 3 : 2

وإذا كانت الفوائد على رأس المال تحسب على أساس المتوسط المرجح زمنياً لرصيد رأس مال الشركاء خلال الفترة (والذي سبق حسابه على أساس شهري في المثال الوارد بالبند السابق) فيكون التوزيع كالآتي :

جميل	عبد المقصود	مجموع	
1975	1490	3465	فائدة رأس المال بمعدل 6% $(\frac{6}{100} \times 57750)$
9081	6054	15135	الأرباح الباقية بنسبة 3 : 2
11056	7544	18600	المجموع

هذا وقد وزعت فائدة رأس المال على الشريكين في هذه الحالة على أساس :

جميل = المتوسط المرجح زمنياً لرأس ماله × معدل الفائدة

$$= 32917 \times \frac{6}{100} = 1975 \text{ جنيه}$$

عبد المقصود = المتوسط المرجح زمنياً لرأس ماله × معدل الفائدة

$$= 24833 \times \frac{6}{100} = 1490 \text{ جنيه}$$

هذا وقد يوسط حساب لفائدة رأس مال الشركاء ، يقفل في الحساب الجارى للشركاء بعد توزيع الأرباح وحساب الفائدة كما يمكن أن يتم إثبات فائدة رأس المال في حساب جارى الشركاء مباشرة . ونحن نفضل الطريقة الأخيرة . وعلى هذا الأساس يكون قيد إثبات توزيع الأرباح كالاتى (المبالغ خاصة بحالة حساب الفائدة على أساس المتوسط المرجح زمنياً بواقع ٦٪ ، ولا يختلف طرفاً القيد في الحالتين السابقين لها وإنما يقتصر الاختلاف على المبالغ فقط) .

من حـ / توزيع الأرباح والخسائر إلى مـ كـ و ر		١٨٦٠٠
حـ / جارى الشريك جميل	١١٠٦٥	
حـ / جارى الشريك عبد المقصود	٧٥٤٤	
إثبات توزيع الأرباح على أساس حساب فائدة على المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال بمعدل ٦٪ وتوزيع الباقي بنسبة ٣ : ٢ لجميل وعبد المقصود على التوالى .		

ولنفرض للحالة الثانية أن شروط توزيع الأرباح والخسائر بين جميل وعبد المقصود ما زالت كما هي عليه في الحالة السابقة (٦٪ فائدة على رأس المال ، ورصيد الأرباح والخسائر بعد ذلك يوزع بنسبة ٣ : ٢) . إلا أننا سوف نفترض أن الشركة حققت خسائر اصفية (قبل حساب الفائدة على رأس المال) قدرها ٦٥٠٠ جنيه . وفي هذه الحالة يتم حساب الفائدة كما في الحالة السابقة تماماً إما على رصيد

رأس المال فى بداية الفترة أو فى نهاية الفترة أو على أساس المتوسط المرجح زمنياً خلال الفترة طبقاً لشروط العقد . وسنفرض لإستكمال هذه الحالة أن الفائدة تحسب على أساس المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال خلال الفترة . وحيث أن الشركة قد حققت خسائراً فإن إثبات الفائدة على رأس المال فى هذه الحالة يتم كالآتى :

من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر إلى مذكورين		٣٤٦٥
حـ/ جارى الشريك جميل	١٩٧٥	
حـ/ جارى الشريك عبد المقصود	١٤٩٠	
إثبات الفائدة على المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال الشريكين بمعدل ١٦		

ويترتب على هذا القيد أن الرصيد المدين لحساب توزيع الأرباح والخسائر الذى بلغ ٦٥٠٠ جنيه قبل حساب وإثبات الفائدة على رأس المال سوف يزداد ويصبح الحساب مديناً بمبلغ ٩٩٦٥ جنيه (الخسائر زائداً الفائدة على رأس المال) ويوزع هذا الرصيد المدين الذى يمثل خسائر فى هذه الحالة على الشركاء طبقاً للنسبة المتفق عليها كالآتى :

$$\text{نصيب جميل من الخسائر} = \frac{3}{5} \times 9965 = 5979 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب عبد المقصود من الخسائر} = \frac{2}{5} \times 9965 = 3986 \text{ جنيه}$$

$$\text{المجموع} = 9965 \text{ جنيه}$$

ويجرى إثبات القيد الآتى :

من مذكوريين		
حـ/ جارى الشريك جميل		٥٩٧٩
حـ/ جارى الشريك عبد المقصود		٣٩٨٦
إلى حـ/ توزيع أرباح والخسائر	٩٩٦٥	
توزيع الخسائر بعد حساب الفائدة على رأس المال بين الشريكين بنسبة ٣ : ٢ لكل من جميل وعبد المقصود على التساوى .		

ويترتب على هذا القيد إقفال حساب التوزيع . ويلاحظ أن حساب الفائدة على رأس المال رغم تحقق خسائر يعتبر أمراً ضرورياً من وجهة النظر الاقتصادية ، ذلك لأن رأس المال يعتبر من أهم الموارد الاقتصادية ، ويلزم أن يدبر عائداً فى الفرصة التى يستخدم فيها وإلا أصبح من اللازم إقتصادياً البحث عن فرصة بديلة لاستخدامه ، وليس هذا فقط ولكن يلزم أن يكون العائد مجزياً فى ظل ظروف الخطر التى يستخدم فيها رأس المال . أما عن كون الشركة خاسرة فهذا يرجع أساساً لسوء الإدارة أو لسوء اختيار فرصة إستخدام رأس المال من قبل الإدارة . ذلك بالطبع ما لم يكن الأمر راجعاً لفترة ركود اقتصادى عامة تسود مناحى النشاط الإقتصادى فى المجتمع . ويترتب على ذلك بالطبع إختلاف النسبة التى يتحمل بها كل شريك من الخسائر عن تلك التى يقتسم بها الأرباح والخسائر إذا كانت نسب التوزيع تختلف عن نسب رأس المال . فإذا لم تحسب فائدة على رأس المال فى حالة تحقق خسائر كما فى الحالة الموضحة بعاليه ، لكانت حصة جميل من الخسائر ٣٩٠٠ جنيه ($6500 \times \frac{3}{5}$) بالمقارنة بصافى ما تحمله من خسائر فى حالة حساب فائدة على رأس المال وهو ٤٠٠٤ جنيه (٥٩٧٩ - ١٩٧٥) ، ولكانت حصة عبد المقصود من الخسائر ٢٦٠٠ جنيه ($6500 \times \frac{2}{5}$) بالمقارنة بصافى ما تحمله من خسائر فى حالة حساب الفائدة وهو ٢٤٩٦ جنيه (٣٩٨٦ - ١٤٩٠) .

هذا وقد ينص الاتفاق على أن تحسب الفائدة على رأس المال فيما لا يتجاوز

الأرباح عن كل فترة ، وفي هذه الحالة لا تحسب فائدة رأس المال أصلاً إذا تحققت خسائر قبل حساب الفائدة . وفي كل الأحوال ، فإن شروط الاتفاق تحدد كيفية التي يتم على أساسها حساب الفائدة ومدىها وموضوعها وكل ما يتعلق بها من إجراءات . هذا مع العلم طبعاً أنه في حالة النص على شرط حساب فائدة على رأس المال فيما لا يتجاوز ما تحقق من أرباح أن مثل هذا النص يجعل حساب الفائدة على رأس المال مشروطاً بتحقيق أرباح تغطي الفائدة المحسوبة أو تزيد عنها . وهذا يعنى أن ما يتحقق من أرباح في حدود الفائدة المحسوبة أو يقل عنها يمثل عائداً لرأس المال ، أما ما زاد عن ذلك فيرجع لكفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لها ورغم أن ذلك أفضل من عدم احتساب فائدة على رأس المال على الإطلاق إلا أن سعر الفائدة عادة ما يكون تحكيمياً .

وليكن من الواضح أن الفائدة على رأس المال تعتبر من توزيعات الأرباح من وجهة النظر المحاسبية ، ومن ثم فهي تعالج في حساب التوزيع وليس في حساب الأرباح والخسائر . (المفروض أن الفائدة على رأس المال من وجهة النظر الإقتصادية تمثل عائداً لرأس المال ومن ثم تعد من بنود تكلفة النشاط مثلها في ذلك مثل الأجور والإيجارات والفوائد على القروض) . أما الفائدة على قروض الشركاء وحسابات المسحوبات (أن لم تكن تمثل المسحوبات جزءاً من رأس المال) فهي تعد من بنود الأرباح والخسائر من وجهة النظر المحاسبية .

هذا وقد يرى البعض عدم ضرورة حساب فائدة على رأس المال إذا كان إتفاق توزيع الأرباح والخسائر يقضى بالتوزيع طبقاً لنسب رأس المال ، وذلك بحجة أن النتيجة النهائية ستكون واحدة سواء احتسبت الفائدة على رأس المال ووزع باقى الربح ينسب رأس المال ، أو وزع الربح على أساس نسب رأس المال مباشرة دون حساب فائدة . ولا جدال في صحة هذا الرأي من الناحية الحسابية البحتة ، حتى لو أسفرت نتيجة العمليات عن خسائر ، ما دام وعاء حساب فائدة رأس المال يمثل نفس الأساس المستخدم في توزيع الأرباح والخسائر . إلا أن إبراز عائداً رأس المال (الفائدة المحسوبة في هذه الحالة) بصفة مستقلة له دلالة إقتصادية الخاصة ، كما أن قياس الفائدة بصفة

مستقلة يمكن من إبراز مساهمة العوامل الأخرى في تحقيق الأرباح (أو الخسائر) بصورة غير مشوشة . فلا شك أن استبعاد الفائدة على رأس المال من الربح يؤدي إلى أن صافي الأرباح (أو الخسائر) بعد ذلك تمثل مقياساً أفضل لكفاءة الإدارة ، عما لو قيمت هذه الكفاءة على أساس صافي الربح قبل استبعاد الفائدة .

٣ - فوائد مسحوبات وقروض الشركاء :

ما لم تعالج مسحوبات الشركاء (من نقدية أو أصول أخرى) لأغراض الاستخدام الخاص في حساب رأس المال ، بمعنى تخفيض رأس المال بهذه المسحوبات ، فإنها تعد من وجهة نظر الشركة في هذا الصدد من قبيل القروض للشركاء . وبالإضافة إلى ذلك فإنه يمكن لشريك معين أن يحصل على قرض من الشركة لأغراضه الخاصة ، كما يمكن للشركة أن تحصل من شريك معين على قرض لتمويل عملياتها من أمواله الخاصة . وغالباً ما تكون القروض التي تمنحها الشركة للشركاء ، أو العكس ، بفوائد ، أي تحمل سعر فائدة محدداً . أما المسحوبات التي يتفق عليها الشركاء فقد تكون بفوائد كما قد تكون بدون فوائد طبقاً لما يتفق عليه هؤلاء . وسواء كانت المسحوبات بفوائد أو بدون فوائد فإنها تعالج في الحسابات الجارية للشركاء بعد توزيع الأرباح أو الخسائر . وتعد عند سحبها بمثابة مديونيات قبل الشركاء للشركة . غير أن هذه المديونيات عادة ما تكون مسحوبات على حساب الأرباح المنتظر أن تتحقق على مدار الفترة المحاسبية ويتم قياسها وتوزيعها في نهايتها . وإذا اتفق الشركاء على حساب فوائد على المسحوبات ، فإنها تعالج ، طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، كعنصر من عناصر تحديد الربح في حساب الأرباح والخسائر ولا تعالج في حساب التوزيع ، مثلها في ذلك تماماً مثل فوائد القروض . ذلك إذا لم تعالج المسحوبات في حساب رأس المال كما سبق أن أوضحنا .

ولنوضح ذلك نفترض أن عقد شركة التضامن سمير وجلال ينص على أن لكل شريك الحق في سحب مبالغ خلال السنة المالية في حدود ٤٠٠٠ جنيه سنوياً على أن تحسب فائدة عليها بمعدل ٥٪ سنوياً من أول شهر السحب حتى نهاية السنة

إذا تم السحب خلال النصف الأول من الشهر ، ومن أول الشهر التالي لعملية السحب إذا تم السحب خلال النصف الثاني من الشهر . وفي خلال السنة المالية حصلت الشركة على قرض من الشريك سمير بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في ٤/١ بفائدة ٦٪ سنوياً كما منحت الشريك جلال قرض بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ٧/١ بفائدة سنوية تبلغ ٨٪ . وقد ظهر حساب مسحوبات الشريكين في نهاية العام (١٢/٣١) على الصورة التالية :

حـ / مسحوبات الشركاء

منه					له				
المجموع	سمير	جلال	اليان	التاريخ	المجموع	سمير	جلال	اليان	التاريخ
١٥٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	إلى حـ / النقدية	٣/١٤	٧٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠	رصيد	١٢/٣١
٣٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	إلى حـ / النقدية	٦/٢٧				(يقفل في	
٥٠٠		٥٠٠	إلى حـ / النقدية	١٠/١٣				حساب جاري	
١٥٠٠	١٥٠٠		إلى حـ / المبيعات	١١/٢٢				(الشركاء)	
٧٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠			٧٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠		

ولحساب الفائدة على المسحوبات يتم حساب المتوسط المرجح زمنياً لها بالطريقة السابق بيانها ، أو بالطريقة التالية :

مسحوبات سمير			مسحوبات جلال			تاريخ السحب
مبلغ	شهر	مرجح شهرياً	مبلغ	شهر	مرجح شهرياً	
١٠٠٠	١٠	١٠٠٠٠	٥٠٠	١٠	٥٠٠٠	٣/١٤
١٥٠٠	٦	٩٠٠٠	٢٠٠٠	٦	١٢٠٠٠	٦/٢٧
—	—	—	٥٠٠	٢	١٠٠٠	١٠/٢٣
١٥٠٠	١	١٥٠٠	—	—	—	١١/٢٢
مجموع			مجموع			
٢٠٥٠٠			١٨٠٠٠			

لاحظ أن الفرق بين هذه الطريقة والطريقة السابق إستخدامها في حساب المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال جميل وعبد المقصود أن الأولى تحتسب المدة التي يظل فيها الرصيد ثابتاً حتى يتغير الرصيد ثم تحتسب المدة التي يظل فيها الرصيد الجديد ثابتاً وهكذا حتى نهاية العام . وهذا يؤدي إلى أن مجموع المدد يعادل إثني عشر شهراً . أما هذه الطريقة فتحسب المدة لكل دفعة على حدة من تاريخ السحب (أو الإيداع) حتى نهاية العام ولا تعتمد على الأرصدة : ونتيجة الطريقتين واحدة (عليك بأستخدام الطريقة الأولى على هذا المثال لتحقيق من صحة ذلك) .

$$\text{المتوسط السنوي لسمير} = \frac{20500}{12} = 1708 \text{ جنيه (تقريباً)}$$

$$\text{المتوسط السنوي لجلال} = \frac{18000}{12} = 1500 \text{ جنيه}$$

$$\text{الفائدة على مسحوبات سمير} = \frac{5}{100} \times 1708 = 85,5 \text{ (تقريباً)}$$

$$\text{الفائدة على مسحوبات جلال} = \frac{5}{100} \times 1500 = 75 \text{ جنيه}$$

ويتم اثبات الفائدة على المسحوبات كالاتي :

مليم - جنيه	مليم - جنيه
من مذكرتين	
حـ / جارى الشريك سمير	85,500
حـ / جارى الشريك جلال	75,-
إلى حـ / الفوائد الدائنة على مسحوبات الشركاء	160,500
إثبات الفائدة المستحقة على مسحوبات الشركاء عن العام .	

ثم تقفل الفائدة على المسحوبات في حساب الأرباح والخسائر بجعله دائناً بها وجعل حساب الفوائد الدائنة على مسحوبات الشركاء مديناً . وتعد الفائدة في هذه الحالة من بنود الإيرادات المتنوعة .

أما الفائدة على قرض الشريك سمير للشركة فيتم حسابها كالعادة في هذا المثال المبسط كالاتي :

الفائدة على قرض سمير للشركة = $10000 \times \frac{6}{100} \times \frac{9}{12} = 450$ جنيه .

وهي فائدة مدينة يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر عن السنة سواء سددت للشريك أو لم تسدد بعد حتى نهاية العام . ويتم إثبات استحقاقها دفترياً بجعل « حساب الفوائد لمدينة » مدينياً بها مقابل جعل « حساب جارى الشريك سمير دائئاً » إلا إذا تم الاتفاق على إضافة الفوائد لأصل القرض فيجعل حساب القرض دائئاً بدلاً من الحساب الجارى للشريك . ثم تقفل الفوائد المدينة فى حساب الأرباح والخسائر بجعله مدينياً بها ، وتعد من بنود المصروفات .

وتعالج الفائدة على القرض الممنوح للشريك جلال على اعتبار أنها من عناصر الإيرادات التى تظهر فى حساب الأرباح والخسائر . وتمثل الفائدة فى هذه الحالة فى حالة عدم تحصيلها من الشريك حتى نهاية السنة أصلاً من الأصول ، إلا إذا جعل الحساب الجارى للشريك مدينياً بها ، أو كان الاتفاق ينص على إضافتها لأصل القرض . وفى الأحوال العادية يجعل الحساب الجارى للشريك مدينياً وحساب الفوائد الدائنة دائئاً ، ثم يقفل الأخير فى حساب الأرباح والخسائر . وتبلغ الفائدة فى المثال تحت البحث $3000 \times \frac{8}{100} \times \frac{6}{12} = 120$ جنيه يجعل بها جارى الشريك جلال مدينياً و « حساب الفوائد الدائنة » على القرض الممنوح للشريك دائئاً ، ثم يقفل الحساب الأخير فى حساب الأرباح والخسائر .

أما إذا نص اتفاق القرض على إضافة الفوائد لرصيد القرض ، فإن العبرة فى حساب الفوائد المستحقة يكون برصيد القرض عن الفترة التى يظل فيها هذا الرصيد قائماً .

وبخلاصة القول فإن الفوائد على مسحوبات الشركاء لا تعد من قبيل التخفيضات من رأس المال كما تعد من بنود الإيرادات التى تقفل فى حساب الأرباح والخسائر ، والفوائد على القروض التى تمنحها شركة التضامن لشركائها تعتبر من بنود الإيرادات التى يجب إظهارها فى حساب الأرباح والخسائر . أما الفائدة على القروض التى يمنحها الشركاء للشركة فتعد من بنود المصروفات الواجبة الإقفال فى حساب الأرباح والخسائر ولا تعد من توزيعات الربح (والواقع أنه من

الوجهة الاقتصادية السليمة يجب أن تعتبر الفائدة على رأس المال أيضاً من بنود المصروفات المحاسبية إلا أن العرف المحاسبى لا يقبل هذه المعالجة . ويعد من بنود المصروفات أيضاً كل ما يحصل عليه شريك من الشركاء مقابل استفادة الشركة بخدمات ممتلكاته الخاصة ، كالمباني ، أو الأراضى ، أو السيارات مثلاً ، ذلك دون قيمة الخدمات التى يؤديها الشريك من عمل وجهه ذهنى بصفته الشخصية .

٤ - مرتبات ومكافآت الشركاء :

تعتبر مرتبات الشركاء والمكافآت التى يحصلون عليها مقابل خدماتهم المؤداة لشركة التضامن من وجهة النظر المحاسبية توزيعات للربح وليست من العناصر المكونة لبنود المصروفات . ورغم أن بعض الكتاب يرون أن المرتبات المتفق عليها للشركاء تعتبر من بنود المصروفات ، إلا أن العرف المحاسبى العالمى يعتبر مرتبات الشركاء فى شركات التضامن والتوصية البسيطة بمثابة توزيعات للأرباح وليست تحميلات عليها ، حتى إذا لم تتحقق أرباح بما يكفى لتغطية مرتبات الشركاء . كذلك الأمر وبالنسبة للمكافآت المقررة لشريك معين أو لشركاء معينين نظير إدارتهم للشركة . فقد جرى العرف المحاسبى على اعتبار هذه المكافآت ، والتى عادة ما تكون فى صورة نسبة معينة من الأرباح ، توزيعات للأرباح ، حتى ولو نص عقد الشركة على حسابها على الأرباح الصافية بعد خصم المكافآت . وتأسيساً على ذلك تعد المرتبات والمكافآت جزءاً مكملًا لخطة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها بين الشركاء .

ولنفرض على سبيل المثال أن شركة التضامن حسين ومحمود قد بدأت أعمالها فى ٩٢/١/١ بالأرصدة التالية بين أرصدة حساباتها : رأس مال حسين ١٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال محمود ١٥٠٠٠ جنيه ، قرض حسين ٢٠٠٠ جنيه (مدين) قرض محمود ٣٠٠٠ جنيه (دائن) . هذا وينص اتفاق الشركة على حساب مرتب للشريك حسين بواقع ١٠٠ جنيه شهرياً تستحق السداد دفعة واحدة فى نهاية العام ، ومكافأة بمعدل ١٠٪ من الأرباح الصافية بعد خصم مرتب الشريك والمكافأة ، كما ينص الاتفاق على حساب فوائد على المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال

ومسحوبات الشريكين بمعدل ٦٪ سنوياً ، كما يحمل قرض حسين فائدة بمعدل ٧٪ سنوياً تضاف لحساب القرض على دفعتين في ١٢/٣١ ، وفي ٧/١ من كل عام ما لم يقر حسين بسدادها في تاريخ الاستحقاق . كما تحسب فائدة بمعدل ٦٪ سنوياً على قرض محمود تضاف لحسابه الجارى في نهاية العام . وتقسم الأرباح بخلاف ذلك بالتساوى بين الشريكين . ونظراً لتوسع الشركة في أعمالها في ٤/١ قام حسين بإضافة ٤٠٠٠ جنيه لرأسماله ، كما قدم محمود أحد المباني المملوكة له في ٥/١٠ للشركة وقدرت قيمة المبنى بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه ، حصل منها محمود نقداً على ٢٠٠٠ جنيه في ٦/٢٧ . وتنتهى السنة في ١٢/٣١ . هذا وقد قام حسين بسحب المبالغ الآتية خلال العام : ٤٠٠ جنيه في ٤/١ ، ٦٠٠ جنيه في ٧/١ ، ٣٠٠ جنيه في ١٠/١١ ، ٧٠٠ جنيه في ١١/١٢ . أما مسحوبات محمود فكانت ٤٠٠ جنيه في ٥/٢٣ ، ٦٠٠ جنيه في ٨/١٩ . وقد بلغ رصيد حساب الأرباح والخسائر للشركة قبل حساب المرتبات والفوائد على القروض والمسحوبات ٣٢٠٠ جنيه (دائن) . وطبقاً لما تقدم ذكره يتم إجراء التسويات الآتية في نهاية العام .

أولاً : حساب الفائدة على المسحوبات وعلى رأس المال :

(أ) المسحوبات :

الشريك محمود			الشريك حسين			تاريخ السحب
مرجع	شهر	مبلغ جنيه	مرجع	شهر	مبلغ جنيه	
شهرياً	—	—	شهرياً	٩	٤٠٠	٤/١
—	—	—	—	—	—	٥/٢٣
٢٨٠٠	٧	٤٠٠	—	—	—	٧/١
—	—	—	٣٦٠٠	٦	٦٠٠	٨/١٩
٢٤٠٠	٤	٦٠٠	—	—	—	١٠/١١
—	—	—	٩٠٠	٣	٣٠٠	١١/١٢
—	—	—	١٤٠٠	٢	٧٠٠	
<u>٥٢٠٠</u>			<u>٩٥٠٠</u>			مجموع

$$\text{المتوسط السنوي للشريك حسين} = \frac{9500}{12} = 791,7 \text{ جنيه}$$

$$\text{المتوسط السنوي للشريك محمود} = \frac{5200}{12} = 433,3 \text{ جنيه}$$

$$\text{الفائدة على مسحوبات حسين} = \frac{7}{100} \times 791,7 = 5,5 \text{ جنيه (أ خ)}$$

$$\text{الفائدة على مسحوبات محمود} = \frac{7}{100} \times 433,3 = 3,0 \text{ جنيه (أ خ)}$$

73,5 جنيه

(ب) رأس المال :

الشريك حسين			الشريك محمود		
تاريخ	مبلغ	شهر	مرجع	مبلغ	شهر
1/1	10000	12	شهرياً	180000	12
4/1	4000	9	شهرياً	—	—
5/10	—	—	—	56000	8
6/27	—	—	—	(12000)	6
مجموع		14000	200000		224000

$$\text{المتوسط السنوي المرجح لرأس مال حسين} = \frac{156000}{12} = 13000 \text{ جنيه}$$

$$\text{المتوسط السنوي المرجح لرأس مال محمود} = \frac{224000}{12} = 18667 \text{ جنيه}$$

$$\text{الفائدة على رأس المال (حسين)} = \frac{7}{100} \times 13000 = 910 \text{ جنيه (توزيع)}$$

$$\text{الفائدة على رأس المال (محمود)} = \frac{7}{100} \times 18667 = 1307 \text{ جنيه (توزيع)}$$

ثانياً : حساب الفائدة على القروض :

(أ) قرض حسين (مدين) : النصف الأول من العام

$$\text{جنيه} \quad 70,0 = \frac{7}{12} \times \frac{7}{100} \times 2000$$

$$\text{النصف الثاني من العام} \quad 72,5 = \frac{7}{12} \times \frac{7}{100} \times 2070$$

$$\text{الفوائد الدائنة على قرض حسين (أ خ)} \quad \underline{\underline{142,5 \text{ جنيه}}}$$

(ب) قرض محمود (دائن) : $3000 \times \frac{6}{100} = 180$ جنيه فوائد

مدينة (أ. خ)

ثالثاً : المرتب السنوي للشريك حسين $= 12 \times 100 = 1200$ جنيه (توزيع)

رابعاً : تسوية رصيد الأرباح والخسائر بالفوائد على القروض والمسحوبات :

تعديل حـ/ الأرباح والخسائر

مدین بـفوائد القروض والمسحوبات دائن

مدین	مليم جنيه	بفوائد القروض والمسحوبات	دائن
١٨٠,-	إلى حـ/ الفوائد المدينة	٣٢٠٠,-	الرصيد (معطى)
	(فوائد مدينة على القرض من محمود)	٧٣,٥	من حـ/ جاری الشركاء
٣٢٣٦,-	الرصيد الدائن بعد التسوية		(فوائد مسحوبات)
	بالفوائد على المسحوبات		٤٧,٥ الشريك حسين
	والقروض		٢٦,- الشريك محمود
	(إلى حـ/ التوزيع)	١٤٢,٥	من حـ/ الفوائد الدائنة
			(على قرض حسين)
٣٤١٦,-		٣٤١٦,-	

هذا وتكون القيود اللازمة لإجراء التسويات السابقة واقفالها في حساب الأرباح والخسائر كالآتي :

٧٣,٥	حـ/ جاری الشركاء
	٤٧,٥ الشريك حسين
	٢٦,- الشريك محمود
٧٣,٥	إلى حـ/ الأرباح والخسائر
	(أو الفوائد الدائنة في حالة توسيطها)
	حساب الفوائد على مسحوبات الشركاء خلال العام

من حـ/ قرض حسين	-	١٤٢,٥
إلى حـ/ الفوائد الدائنة	١٤٢,٥	
إثبات الفوائد الدائنة المستحقة على القرض المنوح لحسين عن العام بزيادة القرض بها		
من حـ/ الفوائد المدينة		١٨٠
إلى حـ/ جارى الشريك محمود	١٨٠	
إثبات الفوائد المدينة المستحقة على القرض الدائن من محمود عن العام		
من حـ/ الفوائد الدائنة		١٤٢,٥
إلى حـ/ الأرباح والخسائر	١٤٢,٥	
إقفال الفوائد الدائنة على قرض حسين فى حساب الأرباح والخسائر		
من حـ/ الأرباح والخسائر		١٨٠
إلى حـ/ الفوائد المدينة	١٨٠	
إقفال الفوائد المدينة على قرض محمود فى حساب الأرباح والخسائر		

خامساً : توزيع الأرباح : يشتمل توزيع الأرباح فى هذه الحالة على العناصر التالية : مرتب الشريك حسين ، مكافأة الشريك حسين بواقع ١٠ ٪ من صافى الربح القابل للتوزيع بعد خصم المكافأة ، فائدة رأس المال بمعدل ٦ ٪ على المتوسط المرجح زمنياً ، والباقى يوزع بالتساوى .

ويصبح من اللازم لإجراء التوزيع حساب مكافأة الشريك حسين . فإذا كانت المكافأة نسبة معينة من الأرباح الصافية قبل خصم المكافأة لما وجدت مشكلة ففى هذه الحالة تضرب النسبة المتفق عليها فى صافى الأرباح لتحديد المكافأة ، ولكن الأمر فى

حالتنا الجارية يتطلب حساب المكافأة على الأرباح الصافية بعد خصم المرتب والمكافأة ويترتب على ذلك أن :

المرتب + المكافأة + صافي الربح الخاضع للمكافأة = صافي الربح القابل للتوزيع
أو المكافأة + صافي الربح الخاضع للمكافأة = ٣٢٣٦ - ١٢٠٠ = ٢٠٣٦ جنيه
وإذا فرضنا أن صافي الربح بعد خصم المكافأة هو س، فإن المعادلة السابقة تصبح
في مثالنا الجارى كالاتى :

$$\frac{10}{100} \text{ س} + \text{س} = ٢٠٣٦ \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{س} = ٢٠٣٦ \div \frac{110}{100} = ٢٠٣٦ \times \frac{100}{110} = ١٨٥١ \text{ جنيه (تقريباً)}$$

$$\text{وبذلك تكون مكافأة حسين} = ١٨٥١ \times \frac{10}{100} = ١٨٥ \text{ جنيه (تقريباً)}$$

وتأسيساً على ذلك يكون توزيع الأرباح كما هو موضح بجدول التوزيع التالى :

جدول توزيع الأرباح والخسائر

الشريك	الشريك	مجموع	
حسين	محمود		
٧٨٠,-	١١٢٠	١٩٠٠	الفائدة على رأس المال كما سبق حسابها
١٢٠٠,-	—	١٢٠٠	مرتب الشريك حسين
١٨٥	—	١٨٥	مكافأة الشريك حسين
٢١٦٥	١١٢٠	٣٢٨٥	المجموع
		٣٢٣٦	الربح القابل للتوزيع
(٢٤,٥)	(٢٤,٥)	(٤٩)	الرصيد (خسائر) يوزع بالتساوى
٢١٤٠,٥	٩٩٥,٥	٣١٣٦,٠	المجموع

ويجرى قيد توزيع الأرباح كالآتي :

من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	٣١٣٦	
إلى مذكورين		
حـ/ جارى الشريك حسين	٢١٤٠,٥	
حـ/ جارى الشريك محمود	٩٩٥,٥	
توزيع الأرباح عن العام كما هو موضح بجدول التوزيع		

ويوضح حساب التوزيع تفاصيل توزيع الأرباح كما هو موضح بجدول التوزيع كما يتضح من الحساب التالي :

شركة التضامن حسين ومحمود

حساب توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ١٩٩٢/١٢/٣١

منه له

إلى مذكورين			
جارى الشريك حسين			
٧٨٠,٠ فائدة على رأس المال			
١٢٠٠,٠ مرتب الشريك			
١٨٥,٠ مكافأة الشريك			
		٢١٦٥	
جارى الشريك محمود			
١١٢٠ فائدة على رأس المال			
		١١٢٠	
		٣٣٩٤	
من حـ/ الأرباح والخسائر	٣٢٣٦,-		
من حـ/ جارى الشريك حسين (خسائر)	٢٤,٥		
من حـ/ جارى الشريك محمود (خسائر)	٢٤,٥		
	٣٢٩٤,-		

هذا ونخلص مما تقدم إلى أن الفائدة على المسحوبات وعلى قروض الشركاء تعالج في حساب الأرباح والخسائر ، فإذا كانت مدينة عولجت باعتبارها مصروفات ، وإذا كانت دائنة عولجت باعتبارها من بنود الإيرادات . أما مرتبات الشركاء ومكافآتهم فتعد طبقاً لما جرى عليه العرف المحاسبي توزيعاً للربح ، كما تعد كذلك الفوائد المحسوبة على رأس المال . وتعالج توزيعات الأرباح في الحسابات الجارية للشركاء بصرف النظر عن مضمونها . وبالرغم من ذلك فليس هناك ما يمنع توسيط حسابات نوعية لكل نوع من التوزيعات يتم إقفالها في النهاية في الحسابات الجارية للشركاء . فيمكن توسيط حساب لمرتب الشريك ، وحساب لمكافأة الشريك ، وحساب للفائدة على رأس مال الشريك ، ثم تقفل هذه في الحساب الجارى للشريك . ولذلك فسوف نعالج هذه العمليات في الحسابات الجارية للشركاء مباشرة . أما المسحوبات فيجب أن يوسط لها حساب بصفة مستقلة لأغراض حساب الفائدة عليها في حالة الاتفاق على ذلك ، ثم تقفل حساباتها أيضاً في الحسابات الجارية للشركاء في نهاية العام .

هذا وإذا ترتب على عمليات توزيع الأرباح والخسائر وإقفال حسابات المسحوبات في الحسابات الجارية أن أصبح رصيد بعض هذه الحسابات الأخيرة مديناً ، ولم يقم الشريك بسداد ذلك الرصيد للشركة ، فقد يتطلب الأمر حساب فائدة على هذا الرصيد إذا اقتضى ذلك الاتفاق . كما قد ينص الاتفاق على حساب الفائدة على رأس المال بعد تسويته بالأرصدة المدينة أو الدائنة للحسابات الجارية . ولا تختلف طريقة الحساب في هذه الحالة عما سبق بيانه .

٥ - تغير نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء :

قد يتفق الشركاء فيما بينهم على تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر بعد إنقضاء عدة فترات زمنية على مزاولة الشركة لنشاطها . ويترتب على هذا الوضع ظهور مشكلتان ، إحداهما تتعلق بإمكانية اختلاف القيمة الجارية لأصول المشروع عن قيمتها الدفترية التاريخية ، وما يترتب على هذا من اختلاف الكيفية التي على أساسها يتحدد نصيب كل شريك في الفرق بين القيمة التاريخية والقيمة الجارية للأصول ،

وهل يتم تحديد أنصبة الشركاء طبقاً لنسب التوزيع السابقة أو طبقاً لنسب التوزيع المعدلة. أما المشكلة الثانية فتتعلق بكيفية معالجة الأخطاء الخاصة بفترات سابقة على تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر ، والتي أثرت في أرباح تلك الفترات التي وزعت على الشركاء بالنسب القديمة ، إذا اكتشفت هذه الأخطاء في فترة لاحقة للإتفاق على تعديل نسب التوزيع .

ويقتضى المنطق كما تقتضى العدالة أن يعاد تقويم أصول الشركة بقيمتها الجارية وقت تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر لكي يحصل كل شريك على نصيبه من الفرق بين القيمة الجارية للأصول بقيمتها الدفترية طبقاً للنسب القديمة التي نشأ هذا الفرق أثناء إتباعها حتى لا يضار شريك أو أكثر لحساب شريك آخر أو أكثر .

ولنفرض مثلاً أن شركة التضامن خليل وعبد الموجود تكونت في ٨٤/١/١ للإتجار في مواد البناء . وفي ١٩٨٧/٧/١ ، قامت الشركة بشراء قطعة أرض فضاء بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه عندما كانت النسب المتفق عليها لتوزيع الأرباح بين الشريكين هي بالتساوي . وفي ١٩٨٩/١/١ اتفق الشركاء على تعديل نسب توزيع الأرباح بحيث تصبح ٣ : ٢ لكل من خليل وعبد الموجود على التوالي . وفي ذلك التاريخ كانت القيمة السوقية للأرض الفضاء التي تمتلكها الشركة ٣٥٠٠٠ جنيه . وفي ١٩٩٢/١٢/٣١ قامت الشركة ببيع الأرض بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه . فإذا لم تعدل التكلفة الدفترية للأرض الفضاء لقيمتها السوقية في ٨٩/١/١ عند الإتفاق على تعديل نسب التوزيع ، فإن الأرباح الناتجة عن بيع الأرض في ١٩٩٢/١٢/٣١ سوف يتم توزيعها بالكامل على الشركاء بنسب التوزيع الجديدة . أى أن الأرباح البالغة ٥٠٠٠٠ جنيه في هذه الحالة سوف توزع على أساس ٣٠٠٠٠ جنيه لخليل ٢٠٠٠٠ جنيه لعبد الموجود ، ذلك بالرغم من أن نصف هذه الأرباح قد تحقق في ظل النسب القديمة وتحقق النصف الآخر في ظل النسب الجديدة . وتقتضى العدالة في هذه الحالة إعادة تقويم الأراضى إلى قيمتها الجارية وقت تعديل نسب التوزيع وتعديل التكلفة التاريخية لها على هذا الأساس وتوزيع الأرباح الناتجة عن هذا التقويم (أو الخسائر) بين الشركاء بالنسب القائمة قبل الإتفاق على تعديلها ، ذلك لأن

تلك النسب هي التي تحقق في ظلها أرباح حيازة الأراضي خلال الفترة السابقة على الاتفاق على تعديل نسب التوزيع . وعلى هذا الأساس ففي ١٩٨٩/١/١ تجرى التسوية التالية :

من حـ/ الأراضي	٢٥٠٠٠	
إلى حـ/ أرباح إعادة تقويم الأراضي	٢٥٠٠٠	
إعادة تقويم الأراضي بقيمتها الجارية وقت الاتفاق على تعديل نسب توزيع الأرباح في ١٩٨٩/١/١		
من أرباح إعادة تقويم الأراضي إلى مذكورين	٢٥٠٠٠	
حـ/ جارى الشريك خليل	١٢٥٠٠	
حـ/ جارى الشريك عبد الموجود	١٢٥٠٠	
توزيع أرباح إعادة تقويم الأراضي بالتساوى بين الشريكين على أساس النسب القائمة قبل التعديل في ١٩٨٩/١/١		

ويترتب على ذلك أن تصبح القيمة الدفترية للأرض الفضاء مساوية لقيمتها التي كانت جارية في وقت الاتفاق على تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر . وعند بيع الأراضي في ١٩٩٢/١٢/٣١ ، تصبح الأرباح الناتجة عن عملية البيع وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه فقط في هذه الحالة قد تم اكتسابها كلية خلال الفترة المنقضية بعد الاتفاق على تعديل نسب التوزيع (٦٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠) بدلاً من ٥٠٠٠٠ جنيه التي تجمع بين الأرباح المكتسبة قبل وبعد الاتفاق على تعديل نسب التوزيع . وتوزيع مبلغ الأرباح المكتسبة (والمحقة أيضاً) منذ إجراء التعديل على نسب التوزيع حتى تاريخ التصرف بالنسب الجديدة ، لأنها تحققت خلال سريان هذه النسب . وتصبح حصة خليل ١٥٠٠٠ جنيه ، وحصة عبد الموجود ١٠٠٠٠ جنيه . وعلى هذا الأساس يصبح مجموع ما حصل عليه خليل على دفعتين ٢٧٥٠٠ جنيه بالمقارنة

بحالة عدم إعادة تقويم الأراضي والتي كان يحصل فيها على مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه .
ويحصل عبد الموجود في هذه الحالة على مبلغ ٢٢٥٠٠ بالمقارنة بمبلغ ٢٠٠٠٠
جنيه ، التي كان يحصل عليها في ظل عدم إعادة تقييم الأراضي ، عند الإتفاق
على تعديل نسب التوزيع .

ولعله قد أصبح من الواضح من هذا المثال المبسط أهمية ضرورة إعادة تقويم
الأصول في حالة الإتفاق على تغيير نسب الأرباح والخسائر . وهذا هو المبدأ الذي
يجب إتباعه بصفة عامة ما لم يتفق الشركاء على خلاف ذلك .

أما مشكلة الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة على تعديل نسب التوزيع فتضرب لها
المثال التالي . لنفرض أنه في السنة المالية المنتهية ٨٣/١٢/٣١ حققت شركة التضامن
سامي وعبد الحميد أرباحاً صافية قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه تم توزيعها بين الشريكين
بنسبة ٢ : ٣ لسامي وعبد الحميد على التوالي . وقد إتفق الشركاء إعتباراً من السنة
المالية المنتهية ١٩٨٤/١٢/٣١ على تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر لتصبح
بالتساوي فيما بينهما . وفي تلك السنة أكتشف المحاسب وجود خطأ في كشوف جرد
بضاعة آخر المدة لسنة ١٩٨٣ أدى إلى زيادة قيمتها عما كان من الواجب أن تكون
عليه بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، حيث تتبع الشركة طريقة المخزون الدوري لتحديد تكلفة
البضاعة المباعة . ويترتب على هذا الخطأ قطعاً زيادة الأرباح بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه دون
وجه حق ، تم توزيعها في سنة ١٩٨٣ ضمن الأرباح بنسبة ٢ : ٣ . ويقتضى
تصحيح الخطأ سنة ١٩٨٤ إنقاص مخزون أول المدة (آخر المدة ٨٣) بمبلغ
١٠٠٠٠ جنيه بجعل حسابه دائماً بها . وفي الحالات العادية حيث يكون الأمر متعلقاً
بشركات بخلاف شركات التضامن يكون الطرف المدين من قيد تصحيح الخطأ هو
حساب الأرباح المحجوزة . أما في شركات التضامن أو التوصية البسيطة فلا يمكن
علاج هذا الخطأ إلا بأحدى طريقتين هما : تحميل أرباح العام بالخطأ ، أو تحميل
الحسابات الجارية للشركاء (أو حسابات رأس المال) بالخطأ . ويمكن إتباع الطريقة
الأولى إذا لم تتغير نسب توزيع الأرباح في السنة التي أكتشف فيها الخطأ عن السنة

التي وقع فيها . أما الطريقة الثانية فيلزم إستخدامها إذا تغيرت نسب التوزيع ، والواقع أن إستخدامها باستمرار لمعالجة الأخطاء الخاصة بالسنوات السابقة حتى إذا لم تتغير نسب التوزيع يفضل بكثير عن الطريقة الأولى ، حيث يترتب عليها إبراز الأرباح الحقيقية للفترة دون أن تتأثر بأخطاء الفترات السابقة . وتأسيساً على ذلك ، وبفرض أن أرباح ١٩٨٤ بلغت ٤٠٠٠٠ جنيه قبل تصحيح الخطأ (مخزون أول المدة أكثر من اللازم بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه) فإن توزيع الأرباح لسنة ١٩٨٤ ولتصحيح الخطأ يكون كالآتي :

الشريك	الشريك	مجموع
سامي	عبد الحميد	
جنيه	جنيه	جنيه
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
(٤٠٠٠)	(٦٠٠٠)	(١٠٠٠٠)
٢١٠٠٠	١٩٠٠٠	٤٠٠٠٠
مجموع		

أرباح ٨٤ بعد تصحيح الخطأ بالتساوي
يخصم خطأ تقويم مخزون آخر ٨٣ بنسبة ٢:٢

ويجعل الحساب الجاري للشريك سامي مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والشريك عبد الحميد مديناً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، وحساب مخزون أول المدة دائناً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه . فيترتب على ذلك زيادة أرباح عام ١٩٨٤ بتصحيح حساب مخزون أول المدة فيها من ٤٠٠٠٠ جنيه إلى ٥٠٠٠٠ جنيه ، توزع بالتساوي بين الشريكين طبقاً لنسبة التوزيع الجديدة .

وخلاصة القول ، أنه يلزم عند تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر أن يعاد تقويم الأصول وتوزع أرباح (أو خسائر) إعادة التقويم بنسب التوزيع القائمة قبل التعديل ، ما لم يرغب الشركاء في خلاف ذلك . أما معالجة الأخطاء المتعلقة بسنوات سابقة والتي حدثت في ظل نسب توزيع مغايرة لنسب التوزيع السائدة في الفترة أو الفترات التي تم إكتشافها فيها ، فتكون في الحسابات الجارية للشركاء بنسب التوزيع التي كانت قائمة وقت حدوث الخطأ . ذلك تمشياً مع المنطق السليم والعدالة الموضوعية .

٦ - الحسابات الختامية والميزانية العمومية في شركات التضامن والتوصية البسيطة :

لا تختلف الحسابات الختامية والميزانية العمومية لشركات التضامن والتوصية من حيث الشكل العام والمبادئ المتبعة في شأن إعدادها عن مثيلاتها في الأشكال التنظيمية الأخرى. في الأنشطة المماثلة بصفة عامة ، وتركز الاختلافات الاستثنائية في معالجة بعض عناصر المصروفات ، وفي حساب التوزيع وفي كيفية إظهار حقوق الملكية في الميزانية العمومية . فقد رأينا مثلاً أن مرتبات الشركاء ومكافأاتهم تعد في شركات التضامن والتوصية البسيطة توزيعاً للربح وليس تحميلاً عليه . أى أنها تظهر في حساب التوزيع ولا تقفل في حساب الأرباح والخسائر ، بينما تعتبر هذه البنود من بنود المصروفات الواجبة الإقفال في حساب الأرباح والخسائر في الشركات المساهمة مثلاً . هذا كما يرى البعض معالجة الفوائد على المسحوبات في حساب التوزيع بدلاً من حساب الأرباح والخسائر ولكننا عالجناها في حساب الأرباح والخسائر قياساً على فوائد القروض المدينة والدائنة من وإلى الشركاء وغيرهم .

ويتميز حساب التوزيع في شركات التضامن والتوصية البسيطة بشكل خاص من حيث العناصر التي تعد من توزيعات الأرباح . وعادة ما يتم توزيع الأرباح بالكامل على الشركاء طبقاً للنسب المتفق عليها ، ويصبح أمر الإضافة إلى رأس المال أو تعصيد عمليات المشروع بترك جزء من الأرباح فيه متروكاً لرغبة واختيار الشركاء . ولكن هذا لا يمنع أن يتفق الشركاء على ترك جزء من الأرباح في الشركة بمثابة احتياطي عام مثلاً ، ويشترط لذلك ضرورة تحديد حصة كل شريك في هذا الاحتياطي .

وحيث أنه يمكن أن يكون لكل شريك من الشركاء في شركات التضامن عدة حسابات بخلاف حساب رأس المال ، كحساب المسحوبات ، وحساب مرتب الشريك ، والفائدة على المسحوبات ، ومكافأة الشريك ، والفائدة على رأس المال مثلاً ، أو أى منها ، بالإضافة إلى الحساب الجارى للشريك ، فإن كل هذه الحسابات جميعاً بخلاف حساب رأس المال يتم إقفالها في الحساب الجارى للشريك مع حصته في

الأرباح أيضاً فى نهاية الفترة المحاسبية ، ويظهر رصيد الحساب الجارى ، سواء كان دائماً أو مديناً ضمن حقوق الملكية للشريك فى الميزانية العمومية مضافاً إضافة شكلية إلى رأسماله (أو مخصوماً منه إذا كان رصيده مديناً) . ولا تعالج مسحوبات الشركاء فى حساب رأس المال إلا إذا كانت هذه المسحوبات بصفة نهائية وباتفاق الشركاء ، كما يمكن للشركاء الإضافة إلى رأس المال فى أى وقت بمجرد الاتفاق فيما بينهم . هذا وعادة ما يتم إعداد قائمة تبين التطورات فى حقوق ملكية الشركاء خلال العام بتفاصيلها النوعية بحيث توضح للشركاء تفاصيل الأرقام التى تظهر حقوق ملكية كل منهم فى صورة ملخصة بالميزانية العمومية وتتخذ قائمة حقوق ملكية الشركاء الشكل الآتى (الأرقام إفتراضية) :

شركة التضامن محمود وعبد العليم
قائمة حقوق ملكية الشركاء
عن السنة المالية المنتهية فى

مجموع	عبد العليم	محمود	
جنيه	جنيه	جنيه	
٥٥٠٠٠	٣٢٠٠٠	٢٣٠٠٠	رأس المال فى ١٩-١١/١
٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	إضافات خلال العام (تذكر تفاصيلها إذا تعددت)
٦٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	مجموع رأس المال فى ١٩-١٢/٣١ (١)
١٣٢٠٠	٧٧٠٠	٥٥٠٠	أنصبة الشركاء فى الأرباح : فائدة على رأس المال
١٦٨٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	الباقى بالتساوى
(١١٥٠٠)	(٤٢٠٠)	(٧٣٠٠)	يخصم : المسحوبات
(١١٥٠)	(٤٢٠)	(٧٣٠)	فوائد المسحوبات والقروض للشركاء
٨٠٠	٨٠٠	—	يضاف فوائد على قروض من الشركاء
١٨١٥٠	١٢٢٨٠	٥٨٧٠	أرصلة الحسابات الجارية للشركاء فى ١٩-١٢/٣١ (٢)
٧٨١٥٠	٤٧٢٨٠	٣٠٨٧٠	حقوق ملكية الشركاء فى ١٩-١٢/٣١ (١)+(٢)

وبهذه الطريقة يتم تجميع كل العناصر التي تؤثر في حقوق ملكية الشركاء في قائمة واحدة رغم ظهورها في حسابات مختلفة . فتظهر التغيرات في حساب رأس المال في نفس الحساب كما تظهر توزيعات الأرباح في حساب التوزيع بتفاصيلها وفي الحساب الجارى للشركاء ، بينما فوائد المسحوبات والقروض في حساب الأرباح والخسائر والحساب الجارى للشركاء ، وتظهر المسحوبات في حساب المسحوبات وتقفل في الحساب الجارى للشركاء . وتعد هذه القائمة بمثابة جدول تحليلي لحقوق الملكية كما تظهر في الميزانية . حيث يظهر في الميزانية فقط المجموعين (١) ، (٢) حيث يمثل الأول رصيد حساب رأس المال في نهاية الفترة ، ويمثل الثانى رصيد الحساب الجارى في نهاية الفترة .

أسئلة وتمارين

على الفصل الثالث

أولاً : الأسئلة :

١ - ما هي أهم الاختلافات الرئيسية بين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة ؟

٢ - علل باختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

(أ) تكون شركات التضامن (أو التوصية البسيطة) أساساً من أشخاص طبيعيين لأنها تقوم على الاعتبار الشخصي بين هؤلاء الأشخاص .

(ب) تعتبر مسؤولية الشريك المتضامن في شركة التضامن مسؤولية تضامنية مطلقة تسرى على أمواله الخاصة ، بينما تعتبر مسؤولية الشريك الموصى في شركات التوصية البسيطة محددة بحصته في رأس المال .

(ج) إذا لم ينص عقد الشركة على نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء في شركة التضامن فإنها توزع بالتساوي طبقاً للتشريع المصرى بينما توزع بنسب رأس المال في بعض التشريعات الأخرى .

(د) يجعل حساب مسحوبات الشريك مدينياً بمسحوباته خلال الفترة المحاسبية ودائناً بحصته في الأرباح في نهايتها ثم يقفل رصيده في حساب رأس مال الشريك كما هو الوضع في المشروعات الفردية .

(هـ) تعتبر الفوائد على مسحوبات الشركاء من عناصر الإيرادات المتنوعة لشركة التضامن بينما تعتبر الفوائد المدينة على قروض الشركاء وعلى رأس المال من توزيعات الأرباح .

- (و) يعد حساب الفوائد على المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال الشريك المعين أكثر عدالة من حساب الفوائد على أرصدة رأس المال في بداية الفترة أو في نهايتها .
- (ز) إذا حققت الشركة خسائراً وكانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بالتساوي ، فإن حساب فائدة على رأس المال لن يؤثر في النصيب الصافي الذي يتحمله كل شريك من هذه الخسائر .
- (ح) إذا حققت الشركة خسائراً وكانت الأرباح والخسائر توزع بنسب مختلفة بين الشركاء ، فإن حساب فائدة على رأس المال لن يؤثر في النصيب الصافي الذي يتحمله كل شريك من هذه الخسائر إذا كانت رؤوس أموالهم متساوية .
- (ط) تعد مرتبات ومكافآت الشركاء من توزيعات الأرباح ، ومن ثم لا يحصل عليها الشركاء إلا إذا تحققت أرباح كافية لاستيعابها .
- (ى) لا تتأثر حقوق الشركاء بتعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم إلا إذا اختلفت القيمة السوقية العادلة لصافي أصول الشركة عند تعديل النسب عن صافي قيمتها الدفترية في ذلك التاريخ .

٣ - برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بالمبررات الكافية .

الحالة ١ :

بلغ صافي ربح شركة التضامن عبد السميع وعبد الرؤوف كما أظهره حساب الأرباح والخسائر في ٩٢/١٢/٣١ مبلغ ٤٣٢٠٠ جنيه . وبلغت الفوائد المحسوبة على مسحوبات وقروض الشركاء بالنسب المتفق عليها ما يلي : الفوائد على مسحوبات عبد السميع ١٠٥٠ جنيه الفوائد على مسحوبات عبد الرؤوف ١٢٥٠ جنيه ، الفوائد الدائنة على القرض الممنوح لعبد السميع ١٥٠٠ جنيه والفوائد المدينة على قرض عبد الرؤوف للشركة ٢٠٠٠ جنيه ، وبذلك :

(أ) تكون الأرباح القابلة للتوزيع على الشريكين بالنسب المتفق عليها مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه .

(ب) إذا كانت نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوى وكانت رؤوس أموالهم متساوية على جميع الأسس فإن الحصة التي يحصل عليها كل شريك ستظل متساوية ولو تم حساب فائدة على رأس المال .

(ج) إذا كان أحد الشريكين يحصل على مرتب أو مكافأة أو كلاهما ففي ظل الظروف الموضحة في ب فإن نصيب هذا الشريك سوف يزيد عن الآخر فقط بمقدار المرتب أو المكافأة أو كلاهما .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٢ :

إذا كان على هو الشريك المدير في شركة التوصية البسيطة على وكمال وعمرو حيث عمرو شريكاً موصياً . وقد كان إتفاق توزيع الأرباح والخسائر يقضى بحصول على على مرتب شهرى بواقع ٢٠٠ جنيه شهرياً وعلى مكافأة بواقع ١٠٪ من الأرباح الصافية بعد خصم المرتب والمكافأة . وقد بلغت مكافأة على عن العام ٢٠٠٠ جنيه وهذا يعنى .

(أ) أن الأرباح الصافية القابلة للتوزيع قبل خصم المرتب والمكافأة تبلغ ٢٤٤٠٠ جنيه .

(ب) إذا كان توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد ذلك هو بنسبة ٢ : ٢ : ١ ، فإن نصيب على من هذه الأرباح سوف يبلغ ١٢٤٠٠ جنيه بما فى ذلك المرتب والمكافأة .

(ج) يزيد نصيب على عن نصيبى كمال وعمرو بمبلغ ٤٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٣ :

إذا كان المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال الشريك ممدوح يبلغ ضعف المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال الشريك عطية ، ويبلغ نصف المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال الشريك منصور فى شركة التضامن القائمة بينهم فى ١٢/٣١ . وكان أتفاق توزيع

الأرباح والخسائر يقضى بتوزيع نصف الأرباح أو ما لا يقل عن ٢١٠٠٠ جنيه كفايدة على المتوسط المرجح زمنياً لرؤوس أموال الشركاء ويوزع الباقي بنسبة ٣: ٤: ١ لكل من الشركاء الثلاثة على التوالى . فإذا بلغت أرباح السنة المنتهية فى ١٢/٣١ مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، فإن :

(أ) تزيد جملة ما يحصل عليه الشريك منصور من أرباح بما فى ذلك الفائدة على رأس ماله عن جملة ما يحصل عليه الشريك ممدوح بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

(ب) تبلغ جملة ما يحصل عليه الشريك عطية من أرباح ١٣٥٠٠ جنيه وهى تقل عما يحصل عليه ممدوح بمبلغ ٣٧٥ جنيه .

(ج) يحصل ممدوح على ١٣٨٧٥ جنيه ويحصل منصور على ١٤٦٢٥ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شىء بخلاف ما تقدم

الحالة ٤ :

تساوى المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال الشركاء الثلاثة أحمد ومعتز وشريف فى ١٢/٣١ فى شركة التضامن بينهم وكان أحمد يحصل على مرتب شهرى قدره ٢٠٠ جنيه ومكافأة من الأرباح الصافية بعد خصم المرتب والمكافأة بمعدل ١٠ ٪ . وقد بلغت جملة نصيب أحمد من الأرباح عن العام بما فى ذلك الفائدة على رأس المال والمرتب والمكافأة ١٥٤٠٠ جنيه ، فإذا كانت الأرباح توزع بعد احتساب الفائدة على رأس المال بين الشركاء وبالتساوى فإن :

(أ) يبلغ نصيب كل من معتز وشريف من الأرباح مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لكل على التوالى .

(ب) لا شك فى أن معدل إحتساب الفائدة على رأس المال وكذا مقدار المتوسط المرجح زمنياً له يؤثر فى مقدار الفائدة المحتسبة لرأس مال كل شريك ، غير أن تساوى نسب التوزيع وتساوى المرجحات الزمنية لرؤوس أموال الشركاء يجعل التوزيع كأنه بالتساوى بعد استبعاد المرتب والمكافأة .

(ج) يبلغ صافى الربح القابل للتوزيع فى هذه الحالة بعد خصم مرتب أحمد مبلغ ٣٣٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٥ :

كان إتفاق توزيع الأرباح والخسائر بين سعيد وخميس وإبراهيم ينص على أن توزع الأرباح والخسائر بالتساوى حتى ٩١/١/١ حيث أتفق الشركاء على تغيير نسب التوزيع بينهم لتصبح ٣ : ٢ : ٢ : بين الشركاء الثلاثة على التوالى . وقد أكتشف المحاسب فى نهاية ١٩٩١ أن مخزون بداية الفترة مغالى فى قيمته بمبلغ ٢١٠٠٠ جنيه ، بما أدى إلى أن أصبحت أرباح الفترة مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه فى حين كانت أرباح الفترة السابقة ٤٢٠٠٠ جنيه . ويترب على ذلك :

(أ) ضرورة جعل حساب الأرباح المحجوزة مديناً بمبلغ ٢١٠٠٠ جنيه وحساب مخزون أول الفترة دائناً .

(ب) ضرورة جعل الحساب الجارى لكل شريك من الشركاء الثلاثة مديناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه مقابل جعل حساب مخزون أول الفترة دائناً بمبلغ ٢١٠٠٠ جنيه .

(جـ) تصبح أرباح الفترة المنتهية فى ٩١/١٢/٣١ مبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه يحصل منها سعيد على ١٥٠٠٠ جنيه وكل من خميس وإبراهيم على ١٠٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

ثانياً التمارين :

التمرين الأول :

أتفق سعد ومسعود على تكوين شركة تضامن لمقاولات المبانى فى ١٩٨٥/١/١ برأس مال قدره ٤٠٠٠٠٠ جنيه يقسم بينهم بالتساوى . وقد قدم الشريك سعد حصته كالاتى : ٦٠٠٠٠ جنيه نقداً ٥٥٠٠٠ آلات ومعدات ، ٤٥٠٠٠ جنيه حديد وأسمنت ومواد بناء أخرى كانت لديه ، ٤٠٠٠٠ جنيه

كمبيالة مسحوبة على منشأة صبحى للمقاولات لأمر سعد وقام بتظهيرها لشركة التضامن وتستحق التحصيل فى ١٩٨٥/٣/١ . أما مسعود فقد قدم من حصته ١٠٠٠٠٠ جنيه نقداً وأتفق مع سعد أن يشتري بباقي المستحق عليه حديد وأسمنت ويقدمه للشركة فى خلال شهر من تاريخ التكوين ، وفى تاريخ استحقاق الكمبيالة رفضتها منشأة صبحى للمقاولات وبلغت مصاريف البروتستو ٣٠ جنيه ، وتم الصلح مع المنشأة وقبلت كمبيالة جديدة لحساب شركة التضامن بمبلغ الكمبيالة الأصلية وسددت للشركة فوائدة تأخير قدرها ٣٤٠ جنيه نقداً بالإضافة إلى مصاريف البروتستو .

وقد إتفق الشريكان على أن يحصل سعد على مرتب سنوى قدره ٢٤٠٠ جنيه ويحصل مسعود على مرتب سنوى قدره ١٨٠٠ جنيه ، وتوزع باقى الأرباح أو الخسائر بين الشريكين بنسبة ٦٠٪ : ٤٠٪ . وقد بلغت مسحوبات سعد خلال العام ٥٢٠٠ جنيه على أربعة دفعات وبلغت الفوائد المحسوبة عليها طبقاً للاتفاق مبلغ ٧٥٠ جنيه ، ولم يقم مسعود بسحب أية مبالغ بخلاف ما يعادل المرتب السنوى موزعاً على أشهر السنة بالتساوى . وقد بلغت الأرباح الصافية من واقع حساب الأرباح والخسائر عن العام ٣٩٠٠ جنيه قبل تعديلها بفوائد المسحوبات .

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لأثبات تكوين الشركة وإستيفاء حصة مسعود فى رأس المال ، ورفض وتحديد الكمبيالة ، وإثبات المسحوبات ، وتوزيع الأرباح والخسائر بعد تسويتها .
- ٢ - تصوير الحسابات اللازمة لكل شريك من الشريكين فى دفاتر الشركة عن العام وإجراء قيود التسوية الخاصة بها فى نهاية العام .
- ٣ - توضيح كيفية إظهار حقوق الشريكين فى الشركة فى الميزانية العمومية فى نهاية الفترة .

التمرين الثانى :

كون أحمد وبرهوم شركة تضامن فى ١٩٨٩/١/١ حيث ساهم أحمد بمبلغ ٧٢٠٠٠٠٠ جنيه فى رأس المال وساهم برهوم بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد نص الاتفاق على تقسيم الأرباح والخسائر بعد حساب الفائدة على رأس المال ومنح المرتبات بواقع ٢ : ١ بين أحمد وبرهوم على التوالى ، وعلى أن تحسب الفائدة بواقع ١٠ ٪ على رصيد حقوق كل شريك فى الشركة فى بداية العام . وفيما يلى بيان رصيد حساب الأرباح والخسائر ، والمرتبات الممنوحة للشركاء ومسحوبات الشركاء عن الثلاث سنوات المنتهية فى ١٢/٣١ .

السنة	رصيد الأرباح والخسائر	مرتبات الشركاء	مسحوبات الشركاء
	(خسائر)	أحمد	برهوم
١٩٨٩	٢٣١٨٠٠٠	٢٤٠٠٠	٣٢٠٠٠
١٩٩٠	٤٩٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	٣٢٠٠٠
١٩٩١	٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٣٢٠٠٠

المطلوب :

١ - إعداد حساب توزيع الأرباح والخسائر عن كل سنة من السنوات الثلاث وإجراء قيود اليومية اللازمة .

٢ - إعداد جدول يوضح حقوق كل من الشريكين فى الشركة فى بداية كل سنة من السنوات الثلاث ، والذي على أساسه يتم حساب الفائدة ، وبين رصيد حقوق كل شريك من الشركاء فى نهاية ١٩٩١ .

٣ - بفرض أن مسحوبات كل شريك تتم على أساس أقساط متساوية فى بداية كل شهر وأن الشركاء قد اتفقوا على حساب فائدة على المتوسط المرجح زمنياً لمسحوبات كل شريك بمعدل ١٠ ٪ سنوياً ، مع بقاء باقى الشروط على ما هى عليه ، قم بتوضيح توزيع الأرباح على هذا الأساس لكل من ستى ١٩٩٠ ، ١٩٩١ .

التمرين الثالث :

تكونت شركة الضامن بين ممدوح والمغربى فى ١/١ ١٩٩١ . وفيما يلى بيان بالتغيرات التى طرأت على رأس مال كل من الشريكين خلال العام :

الشريك ممدوح : رصيد ١/١ ٤٠٠٠٠٠ جنية ، مسحوبات فى ٨/١ :

١٠٠٠٠ جنية ، إضافة لرأس المال فى ١٠/١ : ٢٠٠٠٠ جنية ، مسحوبات فى ١٢/١ : ٢٠٠٠ جنية .

الشريك المغربى : الرصيد ١/١ ٣٠٠٠٠٠ جنية ، إضافات فى ٣/١ :

١٢٠٠٠ جنية ، إضافات فى ٨/١ : ٤٠٠٠٠ جنية ، مسحوبات فى ١٠/١ ١٦٠٠٠ جنية ، مسحوبات فى ١١/١ : ٤٠٠٠ جنية . وقد إتفق الشركاء على اعتبار المسحوبات بمثابة تخفيضات لرأس المال .

فإذا علمت أن الأرباح التى حققتها الشركة كما تظهر كرصيد فى حساب الأرباح والخسائر عن هذا العام قد بلغت ٤٠٠٠٠٠ جنية .
المطلوب :

- ١ - بيان كيفية توزيع هذه الأرباح بين الشركاء على أساس المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال وإجراء القيود اللازمة .
- ٢ - بيان كيفية توزيع هذه الأرباح بفرض حساب فائدة على متوسط المرجح زمنياً لرأس المال بمعدل ١٠ ٪ سنوياً وتوزيع الباقي بالتساوى ، وإجراء القيود اللازمة .
- ٣ - بيان كيفية توزيع هذه الأرباح بفرض منح الشريك ممدوح مرتب سنوى قدره ٤٠٠٠٠ جنية ، ومنح الشريك المغربى مكافأة بواقع ١٠ ٪ من فائض الأرباح بعد استبعاد مرتب ممدوح والمكافأة ، وحساب فائدة على الفرق بين رصيد رأس مال كل شريك فى نهاية العام وبداية العام (إذا كان الفرق بالنقص بتحمل الشريك بالفائدة) وتوزيع الباقي على أساس المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال ، وإجراء القيود اللازمة ، وتصوير حسابات الشركاء .

التمرين الرابع^(١) :

تكونت شركة التضامن بين فتحى ويحيى ويعقوب فى أول يوليو ١٩٩٠ .
وقد نص إتفاق الشركة على تقسيم الأرباح والخسائر بين الشركاء ، بعد خصم المرتبات ، على أساس صافى المبيعات التى يقوم بأجهازها كل من الشركاء الثلاثة ، وذلك على أساس تكلفة هذه المبيعات وعلى أن يتحمل كل شريك ما يترتب على مبيعاته من ديون معدومة وبصفة شخصية . ويتم تحديد سعر البيع لكل المبيعات على أساس ١٥٠٪ من التكلفة . وينص الاتفاق على منح كل شريك مرتب سنوى قدره ٢٠٠٠٠ جنيه يدفع على أربع دفعات ربع سنوية ، كما يستطيع كل شريك أن يسحب بالإضافة إلى ذلك ما لا يزيد عن ١٥٠٠٠ جنيه فى السنة .

هذا وقد تم اقفال الحسابات فى ٦/٣٠ / ١٩٩١ ، وتم اعداد الحسابات الختامية . ولما كان محاسب الشركة لم يتلقى أى دراسة فى المحاسبة لشركات التضامن فقد أستدعاك الشركاء للتأكد من أن الحسابات الختامية التى أعدها محاسب الشركة تتفق مع نصوص عقد الاتفاق ، وقد تمكنت من الحصول على البيانات التالية من واقع الحسابات الختامية التى أعدها محاسب الشركة :

مبيعات : فتحى ٦٢٤٠٠٠ جنيه ، ويحيى ٧٨٠٠٠٠ جنيه ، يعقوب ٥٥٢٠٠٠ جنيه .

تكلفة المبيعات : ٨٣٦٠٠٠ ، مجمل الربح ٤١٨٠٠٠ .

جعل حساب الأرباح والخسائر مديناً بالآتى : مصروفات بخلاف الديون المعدومة ومرتببات الشركاء ٢١٦٠٠٠ جنيه ، ديون معدومة من مبيعات فتحى ٢٤٠٠٠ جنيه ديون معدومة من مبيعات يحيى ١٢٠٠٠ جنيه ، مرتببات الشركاء ٦٠٠٠٠ جنيه ، صافى الربح ١٠٦٠٠٠ جنيه ، وقد قام محاسب الشركة بتوزيعه

(١) مستوحى من : H. A. Finney AND Herbert E. Miller, *PRINCIPLES OF ACCOUNTING, ADVANCED* (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc. 5. th. ed., 1964, P. 570, prob. 1 - 9.

كالآتي : فتحى ٣٣٨٣٠ جنيه ، يحيى ٤٢٢٧٠ جنيه ، يعقوب ٢٩٩٠٠ جنيه .
وبالإضافة إلى ما ارتكبه محاسب الشركة من أخطاء فيما سبق ، فقد اكتشفت
أيضاً أنه قد ارتكبت الأخطاء التالية : أهمل الإيجار المستحق بمبلغ ٢٦٠٠ جنيه كما
أهمل الديون المدومة الإضافية التالية : ٦٥٤٠ من مبيعات فتحى ، ١٠٤٠٠ من
مبيعات يحيى ١٥٦٠٠ من مبيعات يعقوب ، كما قدم يعقوب قرض للشركة بمبلغ
٦٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية ١٠٪ فى أول ديسمبر ١٩٩٠ ، ولم تسدد الفوائد على
القرض ولم تسجل فى الدفاتر .

المطلوب :

إعداد قائمة توضح نتيجة عمليات الشركة من أرباح أو خسائر طبقاً لشروط
العقد وإجراء توزيع الأرباح (والخسائر) كما يجب أن تكون .

التمرين الخامس :

تمتلك شركة التضامن بين سعيد وعبد الفتاح وعبد العزيز وإسماعيل ثلاثة
محلات تجارية يقوم سعيد بإدارة المحل الأول مقابل مكافأة سنوية بمعدل ٢٠٪ من
الأرباح التى يحققها المحل ، ويدير عبد الفتاح المحل الثانى مقابل مكافأة سنوية بمعدل
١٥٪ من الأرباح التى يحققها المحل ، كما يدير عبد العزيز المحل الثالث مقابل مكافأة
سنوية بمعدل ١٠٪ من أرباح المحل ، ويتولى إسماعيل عمليات الإدارة العامة
والتخطيط والأشراف على جميع أعمال الشركة بمحلاتها الثلاثة مقابل مكافأة
سنوية تعادل ٥٪ من أرباح المحل الأول ، ١٠٪ من أرباح المحل الثانى ، ٤٪ من أرباح
المحل الثالث ، ويستطيع كل من الشركاء الأربعة أن يسحب فى حدر ٣٠٠٠ جنيه
سنوياً من الخزينة العامة للشركة لأغراضه الخاصة ، وما زاد على ذلك يخفض من
رأس المال .

وقد حققت الشركة أرباحاً عن السنة المنتهية فى ١٩٩١/٦/٣٠ بلغت فى
مجموعها ١٠٣٠٠٠ جنيه حيث حقق المحل الأول ٣٦٠٠٠ جنيه وحقق المحل
الثانى ٤٥٠٠٠ جنيه وحقق المحل الثالث ٢٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - بفرض إن المكافآت تحسب على صافى الربح بعد استبعاد المكافآت ، وأن الأرباح فيما زاد عن ذلك توزع بين الشركاء بالتساوى ، قم بإعداد جدول يوضح توزيع الأرباح على الشركاء الأربعة فى ظل هذه الظروف وقم بأجراء ما يلزم من قيود يومية لإثبات التوزيع ، إذا علمت أن كل شريك قد سحب المبلغ المسموح له بسحبه (لاحظ أن مكافأة اسماعيل تحتسب على صافى الربح بعد خصم المكافآت الخاصة بالشريك المعين وخصم مكافأة اسماعيل) .

٢ - بفرض أن المكافآت يتم حسابها كما فى المطلوب السابق على أن توزع باقى الأرباح على اساس المتوسط المرجح زمنيا لرأس المال ، وأن بيانات حسابات رأس المال كانت كالآتى .

سعيد : رصيد ١٩٩٠/٧/١ : ٤٠٠٠٠ جنيه ، إضافة فى ١٩٩٠/١/٢ : ٧٠٠٠ جنيه ، مسحوبات فى ١٩٩٠/٣/١ : ٢٠٠٠ جنيه .

عبدالفتاح : رصيد ١٩٩٠/٧/١ : ٦٢٠٠٠ جنيه ، مسحوبات فى ١٩٩٠/٥/١ : ٢٠٠٠ جنيه ، مسحوبات فى ١٩٩٠/٥/١ : ٥٠٠٠ جنيه .

عبد العزيز : رصيد فى ١٩٩٠/٧/١ : ٣٠٠٠٠ جنيه إضافة فى ١٩٩٠/٨/١ : ٢٠٠٠٠ جنيه ، مسحوبات فى ١٩٩٠/٤/١ : ١٠٠٠٠ جنيه .

اسماعيل : رصيد ١٩٩٠/٧/١ : ٥٠٠٠٠ جنيه ، إضافة فى ١٩٩٠/١/١ : ١٠٠٠٠ جنيه ، مسحوبات فى ١٩٩٠/٥/١ : ١٠٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

اعداد جدول لتوزيع الأرباح على الشركاء ، وأجراء ما يلزم من قيود يومية لإثبات التوزيع .

٣ - بفرض أن مكافآت الشركاء تحسب على اساس صافى الربح قبل خصم المكافآت ، وأنه يتم حساب فائدة على المتوسط المرجح زمنيا لرأس المال ، بمعدل ١٠ ٪ سنوياً وتوزع باقى الأرباح (أو الخسائر) بين الشركاء بنسبة أرصدة رأس

المال فى نهاية الفترة ، فالمطلوب إجراء توزيع الأرباح (والخسائر) فى ظل هذه الظروف ، وأجراء قيود اليومية وتصوير ما يلزم من حسابات .

التمرين السادس : (١)

هشام وهمام وعزام شركاء فى شركة تضامن منذ أول يناير ١٩٨٣ ، وكان الاتفاق على توزيع الأرباح والخسائر بينهم منذ ذلك التاريخ على أساس منح مرتبات للشركاء الثلاثة على التوالى بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، ٢٥٠٠ جنيه ، ٢٠٠٠ جنيه سنوياً وتوزع الأرباح والخسائر بعد ذلك بالتساوى وقد كانت حصة كل منهم فى رأس المال كالتالى : هشام ١٠٠٠٠ جنيه ، وهمام ١٥٠٠٠ جنيه ، وعزام ٢٥٠٠٠ جنيه وفى أول يناير ١٩٨٧ تم الاتفاق على تغيير نسب توزيع الأرباح بعد منح المرتبات لتصبح على أساس نسبة حصص رأس المال بين الشركاء عند تكوين الشركة ، وما زال هذا الاتفاق سارى المفعول حتى تاريخه . هذا وقد استدعاك الشركاء فى ١٢/٣١ ١٩٩٢ لتحديد رصيد حقوق كل شريك فى ذلك التاريخ حيث ينوى الشركاء تعديل نسب توزيع الأرباح فى المستقبل بحيث تصبح طبقاً لنسب حقوق كل شريك فى ١٢/٣١ ١٩٩٢ ، بعد حساب فائدة على هذه الحقوق بمعدل ١٠ ٪ سنوياً ، وبعد تعديل المرتبات لتصبح ٤٠٠٠ جنيه ٤٠٠٠ جنيه ، ٣٥٠٠ جنيه لكل من هشام وهمام وعزام على التوالى .

وقد أُنْضِج لك الآتى من فحص حسابات الشركة :

١ - بلغ مجموع الأصول فى ١٢/٣١ ١٩٩٢ ، ١٣٥٠٠٠ جنيه ، كما بلغ مجموع الإلتزامات ٤٧٠٠٠ جنيه .

٢ - بلغت المسحوبات السنوية لكل من هشام وهمام لكل سنة على مدار عشر سنوات ١٥٠٠ جنيه ، كما بلغت المسحوبات السنوية لعزام عن الخمس سنوات المنتهية فى ١٢/٣١ ١٩٨٧ مبلغ ١٥٠٠ جنيه فى السنة ، وقام عزام بسحب

(١) مستوحى من المرجع السابق ص ٥٧١ - ٥٨٠ - prob 1 - 12 .

مبلغ ٢٠٠٠ جنيه سنوياً بعد ذلك .

٣ - صافي الربح طبقاً لدفاتر الشركة :

١٩٨٣	٧٥٠٠ جنيه	١٩٨٨	٧٠٠٠ جنيه
١٩٨٤	٨٥٠٠ جنيه	١٩٨٩	٨٠٠٠ جنيه
١٩٨٥	٩٥٠٠ جنيه	١٩٩٠	١٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٦	٧٠٠٠ جنيه	١٩٩١	٩٠٠٠ جنيه
١٩٨٧	٨٠٠٠ جنيه	١٩٩٢	١١٠٠٠ جنيه

٤ - تم ارتكاب بعض الأخطاء الجوهرية خلال هذه الفترة وهي كالآتي :

(أ) كان مخزون آخر الفترة ٨٥/١٢/٣١ مبالغاً فيه بمقدار ٧٥٠٠ جنيه بالزيادة عما يجب .

(ب) كان مخزون آخر الفترة في ١٩٨٧/١٢/٣١ مبالغاً فيه بمقدار ٣٠٠٠ جنيه بالزيادة عما يجب .

(جـ) تم تقدير مخزون آخر الفترة في ١٩٩٢/١٢/٣١ بأقل مما يجب بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

(د) تم تجاهل إهلاك أحد الأصول الثابتة الذي تم شراؤه في ١٩٨٥/١/١ بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه والذي يهلك بمعدل ٢٠٪ سنوياً عن هذه السنة ، وتم إهلاك الأصل بالكامل على مدار الخمس سنوات التالية .

المطلوب :

إجراء ما يلزم من قيود تسوية لتحديد حقوق كل شريك من الشركاء في ١٩٩٢/١٢/٣١ طبقاً للمعلومات السابقة ، وإعداد جدول يعزز ما تقوم بإجرائه من قيود في صورة منظمة .

التمرين السابع :

محمود وعبد الحميد شركاء في شركة تضامن منذ خمسة سنوات ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي . وفي بداية السنة الحالية المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١ قرر الشركاء تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم لتصبح ٦٠٪ لمحمود و ٤٠٪ لعبد الحميد بعد حساب فائدة بمعدل ١٠٪ على رصيد حقوق كل شريك في بداية الفترة . غير أن الشركاء يعتقدون أن محاسب الشركة قد أرتكب بعض الأخطاء على مدار السنوات الخمس السابقة وخاصة فيما يتعلق بالتفرقة بين تكلفة الأصول الثابتة والمصروفات ، وفيما يختص بطريقة تقويم المخزون . كما أن الشركة كانت قد حصلت على قطعة أرض من عبد الحميد كجزء من حصته في رأس المال عند التكوين وقدرت قيمتها السوقية العادلة في ذلك التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، وتبلغ قيمتها السوقية العادلة في ١٩٩٢/١/١ ١٨٠٠٠ جنيه . وقد استدعاك الشريكان لتسوية حقوق كل منهم في الشركة قبل إجراء توزيع الأرباح على سنة ١٩٩٢ والبالغ قدرها ٢٢٥٠٠ جنيه ، وبفحصك لحسابات الشركة عن الخمس سنوات السابقة حتى ١٩٩١/١٢/٣١ وجدت الآتي :

- ١ - بلغ رصيد رأس مال محمود في ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ ٥٤٢٠٠ جنيه كما بلغ رصيد رأس مال عبد الحميد في نفس التاريخ مبلغ ٤٥٨٠٠ جنيه .
- ٢ - فيما يتعلق بالأصول الثابتة والمخزون وجدت الآتي :

١٩٨٧	١٩٨٨	١٩٨٩	١٩٩٠	١٩٩١
-	٥٠٠٠	-	٨٥٠٠	-
٣٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	-	٤٠٠٠
٦٠٠٠	-	٣٠٠٠	١٥٠٠	-
-	٢٠٠٠	-	-	٧٠٠٠
تخفيض في تقويم مخزون آخر الفترة				
مغالة في تقويم مخزون آخر الفترة				
مصروفات اعتبرت أصول ثابتة				
تكلفة أصول ثابتة حملت للمصروفات				

فإذا علمت أن الشركة تهلك أصولها الثابتة بمعدل ٢٠٪ سنوياً :

المطلوب :

- ١ - تسوية حقوق الشريكان لهذه الاخطاء وتحديد الرصيد كما يجب أن يكون عليه في ١٩٩١/١٢/٣١ .
- ٢ - إعداد جدول توزيع الأرباح بين الشريكين عن السنة المنتهية في ١٩٩٢/١٢/٣١ طبقا للاتفاق الجديد ، واجراء ما يلزم من قيود دفترية لاثبات التوزيع ، وتصوير ما يلزم من حسابات .

الفصل الرابع

في شركات التضامن والتوصية البسيطة

تغير الشركاء - الانضمام

١ - مقدمة

تناولنا في الفصل الثاني الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة - ثم تناولنا في الفصل الثالث إجراءات تسوية وتوزيع الأرباح بين الشركاء في هذين النوعين من الشركات وكذا الإجراءات اللازمة في حالة الاتفاق على تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر ، وكان كل ذلك على افتراض أن الشركة مستمرة في نشاطها بنفس الشركاء فيها دون تغيير في الشركاء لأي سبب من الأسباب . غير أنه كثيراً ما يحدث في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة تغير في شخصية الشركاء برضاء الشركاء واتخاذ ما يلزم من إجراءات قانونية لأتمام ذلك التغير . ويحدث هذا التغير بأنسحاب شريك أو أكثر لأي سبب من الأسباب أو انضمام شريك أو أكثر أو قد يحدث كلا الأمرين معاً .

ويتناول هذا الفصل الإجراءات المحاسبية المتعلقة بمعالجة التغير في أشخاص الشركاء وما يترتب على ذلك من مشاكل وذلك بأفتراض استمرار الشركة في نشاطها بتحالف الشركاء الجدد . وسوف نتناول أولاً تغير أشخاص الشركاء بأنضمام شريك جديد أو أكثر ، ثم يلي ذلك معالجة انفصال شريك أو أكثر ويختتم الفصل بمعالجة حالة التغير في أشخاص الشركاء بالانضمام والانفصال معاً .

٢ - انضمام شريك أو أكثر :

قد ينضم لشركة التضامن أو التوصية البسيطة شريكاً جديداً أو أكثر إما بشراء جزء من حصة أحد أو بعض أو كل الشركاء القدامى أو بتقديم إستثمارات جديدة تؤدي إلى زيادة أصول الشركة وتزيد من قدرتها على التوصل إلى حجم أكبر من مستوى النشاط . وسوف نعالج حالة الانضمام بالشراء من حصص الشركاء القدامى أولاً ثم يلي ذلك الانضمام عن طريق تقديم إستثمارات جديدة .

٢ - ١ - إنضمام شريك جديداً أو أكثر بشراء حصة من الشركاء القدامى :

عندما ينضم شريك جديد لشركة تضامن أو توصية بسيطة قائمة تعتبر الشركة القديمة في حكم المنقضية قانوناً ، وينشأ بإنضمام الشريك شركة جديدة تماماً . ذلك بالطبع ما لم ينص صراحة على إمكانية إنضمام شريك أو أكثر للشركة في العقد بالاتفاق الجماعي للشركاء ، إلا أنه حتى في هذه الحالة فإن خاصية الاعتبار الشخصي سوف تتوسع لتجب عدداً أكبر من الشركاء . وفي كل الأحوال يترتب على ذلك ضرورة تحرير عقد جديد يوضح شروط الشركة الجديدة والعلاقات بين شركائها بصورة واضحة . والواقع أنه لا يمكن أن ينضم شريك جديد لشركة تضامن قائمة ما لم يوافق الشركاء القدامى بالاجماع على قبول الشريك الجديد في الشركة كما سبق وذكرنا .

وقد ينضم الشريك الجديد للشركة بعمله أو بماله أو بكلاهما مادام متضامناً . أما الشريك الموصى فلا يجوز أن ينضم إلا بماله دون عمله . وسوف نقتصر في معالجة هذا النوع على إنضمام شريك بماله أو بعمله وماله معاً ، دون الانضمام بمجرد العمل حيث لا يترتب على هذه الحالة الأخيرة أية مشاكل خاصة لا تنطوي عليها الحالة الأولى ، كما أنها تقتصر على شركات التضامن .

وإذا انضم الشريك الجديد بماله فإن ذلك قد يكون بشراء حصة شريك قائم أو

جزء منها ، أو بشراء حصة شركاء قائمين أو أجزاء منها ، أو بإضافة رأس مال جديد لشركة التضامن . وفى الحالة الأولى لا يترتب على إنضمام الشريك إضافات جديدة لأصول الشركة ، بينما يترتب على الحالة الأخيرة إضافة جديدة لأصول شركة التضامن . وسوف نعالج كل من هذه الحالات على التوالى .

٢ - ١ - ١ إنضمام شريك جديد بشراء حصة من رأس مال شريك قائم :

لا يمكن لأى من الشركاء فى شركة التضامن أن يقوم ببيع حصته أو جزء منها للغير إلا بالموافقة الاجماعية لباقى الشركاء على إنضمام هذا الشريك الجديد . ذلك لأن أساس التعاون فى شركات التضامن لأغراض تحقيق أهداف الشركة يقوم على المعرفة الشخصية للشركاء بعضهم ببعض والعلاقات الشخصية القائمة بينهم . فإذا وافق الشركاء على إنضمام الشريك الجديد ، فإنه يترتب على ذلك قيام شركة تضامن جديدة كما سبق أن ذكرنا .

ويتم الاتفاق بين الشريك الجديد والشريك القديم على القيمة التى يقوم الأول بسدادها للثانى مقابل الحصة المتفق عليها بينهما من رأس مال الشريك . وقد تكون القيمة المتفق عليها معادلة للقيمة الدفترية لحصة الشريك الجديد ، كما قد تكون أكبر منها ، أو تكون أقل منها . كما قد تكون الحصة المنتقلة من الشريك القديم للشريك الجديد مقابل لا شىء على الإطلاق (على سبيل الهبة مثلاً) . ومهما كانت القيمة المتفق عليها بين الشريك القديم والشريك الجديد ، فإن سداد هذه القيمة لا يظهر فى دفاتر شركة التضامن . ويقتصر الأمر فى دفاتر الشركة على تحويل الحصة المتفق عليها من رأس مال الشريك البائع لحساب رأس مال الشريك الجديد . فإذا افترضنا أن شركة التضامن حسنين وحسونة - وهما يفتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى - قد قبلت إنضمام الشريك الجديد حسن بتنازل حسونة عن نصف حصته فى رأس المال البالغة ٣٠٠٠٠ جنيه ونصف حصته فى الأرباح له . فيكون القيد المترتب على ذلك فى دفاتر الشركة كالآتى :

من حـ / رأس مال الشريك حسونة	١٥٠٠٠	
إلى حـ / رأس مال الشريك حسن	١٥٠٠٠	
إثبات تنازل الشريك حسونة عن نصف رأسماله للشريك الجديد حسن .		

وتصبح نسب توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة حسنين وحسونة وحسن ٢ : ١ : ١ على التوالي . ولا يتأثر هذا القيد بقيمة المقابل الذي يحصل عليه حسونة من حسن مقابل هذا التنازل . فقد يتراوح المقابل من ٣٠٠٠٠ جنيه مثلاً إلى لا شيء على الإطلاق دون أن يؤثر في القيد السابق . فلم يحدث تغيير في أصول الشركة ولا في خصوصها . وكل ما حدث هو إنقسام أحد حسابي رأس المال إلى حسابين .

وفي رأينا أن هذه المعالجة تعد سليمة مادامت القيمة المدفوعة للشريك المتنازل من الشريك المنضم تعكس القيمة التجارية فعلاً في تاريخ الانضمام لحقوق ملكية الشريك للمتنازل وتعادل في ذات الوقت قيمتها الدفترية . أما إذا كانت القيمة المدفوعة من الشريك المنضم للشريك المتنازل تعكس القيمة الاقتصادية التجارية للحصة المتنازل عنها وكانت هذه تختلف من القيمة الدفترية للحصة المتنازل عنها ، فإن ذلك يعد مؤشراً سليماً وواضحاً لضرورة إعادة تقويم أصول الشركة عند إنضمام الشريك لتعكس قيمتها التجارية . ويصبح هذا الأمر ضرورياً في الواقع إذا ترتب على إنضمام شريك جديد تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر بما يؤثر على كل الشركاء بحيث لا يكون التغيير مقصوراً على الشريك المتنازل كما هو في المثال الموضح بعاليه . وإذا قرر الشركاء إعادة تقويم الأصول والخصوم استرشاداً بالقيمة المتفق عليها لحصة الشريك المنضم فإن إجراءات المعالجة في هذه الحالة لا تختلف عما سوف يرد شرحه في البند التالي :

٢ - ١ - ٢ إنضمام شريك جديد بشراء حصة من أكثر من شريك قائم :

إذا أنضم شريك جديد بشراء حصة من أكثر من شريك قائم فى شركة التضامن ، فلا بد وأن يكون هناك إتفاق على حصص رأس المال التى يقوم كل من الشركاء القائمين بالتنازل عنها للشريك المنضم . ولنفرض أن شركة التضامن أحمد ومحمود وحسين كانت تقوم على رأس مال الشركاء الثلاثة ويتم توزيع الأرباح والخسائر بينهم كما يلى :

أحمد	محمود	حسين	مجموع
٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠
٥٠٪	٣٠٪	٢٠٪	١٠٠٪
نسبة توزيع ا.خ			

فإذا تقرر أن ينضم إلى الشركاء الشريك عزيز بشراء حصة فى رأس المال تعادل ٢٠٪ من الشركاء الثلاثة والحصول على نسبة فى الأرباح والخسائر تعادل ٢٠٪ ، فإنه يمكن فى ظل هذه الظروف التميز بين حالات ثلاث هى : الشراء بالقيمة الدفترية ، الشراء بقيمة أعلى من القيمة الدفترية ، الشراء بقيمة أقل من القيمة الدفترية . وفى كل الأحوال يجب أن يحدد عقد الإتفاق الحصة التى يتنازل عنها كل من الشركاء القائمين للشريك المنضم من رأسماله وأرباحه . ولنفرض فى مثالنا الجارى أن الشركاء القائمين يرغبون فى الاحتفاظ بنسب رؤوس المال والأرباح فيما بين ثلاثتهم كما هى عليه قبل انضمام عزيز .

١ - الشراء من الشركاء القدامى بالقيمة الدفترية :

وفى هذه الحالة يتنازل كل شريك عن ٢٠٪ من حصته فى رأس المال وعن ٢٠٪ من حصته فى نسب توزيع الأرباح والخسائر . ويكون اثبات انضمام لشريك عزيز بالقيد الآتى :

من المذكورين		
حدا / رأس مال أحمد	١٦٠٠٠	
حدا / رأس مال محمود	١٢٠٠٠	
حدا / رأس مال حسين	٦٠٠٠	
إلى حدا / رأس مال عزيز	٣٤٠٠٠	
إثبات انضمام عزيز بحصة ٢٠٪ من رأس مال الشركاء الثلاثة القدامى ، ونسبة ٢٠٪ من الأرباح والخسائر		

ويتم توزيع النقدية (أو الأصول الأخرى) التي يقدمها عزيز للشركاء الثلاثة فيما بينهم كل بمقدار ما تنازل عنه من رأسماله للشريك المنضم . ويترتب على ذلك أن رأس مال الشركاء جميعاً ونسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم تصبح كالآتي :

الشريك	الشريك	الشريك	الشريك	مجموع
أحمد	محمود	حسين	عزيز	
٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	—	١٧٠٠٠٠
(١٦٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(٦٠٠٠)	٣٤٠٠٠	—
٦٤٠٠٠	٤٨٠٠٠	٢٤٠٠٠	٣٤٠٠٠	١٧٠٠٠٠
٧٥٠	٢٣٠	٢٢٠	—	٢١٠٠
(٢١٠)	(٢٦)	(٢٤)	٢٢٠	—
٧٤٠	٢٢٤	٢١٦	٢٢٠	٢١٠٠

رأس المال قبل انضمام عزيز

رأس المال المحول لعزيز

رأس المال بعد انضمام عزيز

نسب التوزيع قبل انضمام عزيز

النسبة المتنازل عنها لعزيز

نسب التوزيع بعد انضمام عزيز

لاحظ أنه في هذه الحالة ، يبقى الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى كما كان عليه قبل الانضمام . فقد كان ٥:٣:٢ : وظل بعد إنضمام عزيز ٥:٣:٢ بين أحمد ومحمود وحسين . كما أن نسبة الشريك المنضم عزيز في الأرباح تتساوى مع نسبته في رأس المال . ولهذين الشرطين أهمية خاصة كما سوف نرى فيما بعد .

٢ - الشراء من الشركاء القدامى بقيمة أكبر من القيمة الدفترية :

لنفرض في المثال السابق أن عزيز قد أتيق مع الشركاء القدامى الثلاثة على الحصول ٢٠٪ من رأس المال ، ٢٠٪ من الأرباح والخسائر مقابل دفع ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً . ويعنى قبول الشريك المنضم شراء حصة فى رأس المال تبلغ قيمتها الدفترية ٣٤٠٠٠ جنيه بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه أحد أمرين : أما أن الأصول الملموسة للشركة قبل انضمام الشريك تظهر بالدفاتر بأقل من قيمتها الحقيقية ، أو أن مقدرة الشركة على تحقيق أرباح تفوق تلك السائدة فى الشركات المماثلة فى نفس النشاط بما يؤدى إلى زيادة قيمة الشركة ككل عن صافى قيمة الأصول الدفترية ، ويرجع ذلك فى الغالب إلى ما يطلق عليه شهرة المحل . وسواء كان فرق سعر الشراء عن التكلفة الدفترية راجعاً لانخفاض القيمة الدفترية للأصول عن قيمتها الجارية ، أو راجعاً لشهرة المحل ، فإن المعالجة المحاسبية لهذا الوضع ترجع لرغبة الشركاء ، وعلى المحاسب فى هذا الصدد أن يقدم نصائحه باخلاص ويوضح آثار الإجراءات التى يرغب فيها الشركاء دون تحيز.

ولنفرض أن الفرق بين سعر إنضمام الشريك عزيز والقيمة الدفترية لرأس مال الشركاء القدامى يرجع إلى شهرة المحل أولاً . ويترتب على قبول عزيز شراء ما قيمته الدفترية ٣٤٠٠٠ جنيه مقابل ٥٠٠٠٠ جنيه أن شهرة المحل بالنسبة لحصته فى رأس المال تساوى ١٦٠٠٠ جنيه . ولما كانت حصته تمثل ٢٠٪ فقط فإن شهرة المحل التى تقابل حصص الشركاء الأربعة تساوى ٨٠٠٠٠ جنيه ($16000 \times \frac{1}{4}$) . فإذا رغب الشركاء فى إظهار شهرة المحل فى الدفاتر ترتيباً على إنضمام الشريك الجديد ، فإنها تصبح بكامل مقدارها من حق الشركاء القدامى على أساس نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم . ويتم تسجيل شهرة المحل دفترياً بجعل حسابها مدينياً بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وحساب كل من الشركاء القدامى دائناً بحصة منها تتفق مع نسبته فى توزيع الأرباح والخسائر قبل انضمام الشريك الجديد . ويترتب على ذلك أن رأس مال الشركاء يصبح كالآتى :

الشريك	الشريك	الشريك	الشريك	مجموع
أحمد	محمود	حسين	عزیز	
٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	—	١٧٠٠٠٠
٤٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠٠	—	٨٠٠٠٠
<hr/>				
١٢٠٠٠٠	٨٤٠٠٠	٤٦٠٠٠	—	٢٥٠٠٠٠
(٢٤٠٠٠)	(١٦٨٠٠)	(٩٢٠٠)	٥٠٠٠٠	—
<hr/>				
٩٦٠٠٠	٦٧٢٠٠	٣٦٨٠٠	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
<hr/>				

رأس المال قبل انضمام عزيز
+ شهر المحل بنسب أ.خ.

مجموع رأس المال المعدل بالشهرة
رأس المال المحول لعزیز ٢٠٪
رأس المال المعدل بالشهرة بعد
انضمام الشريك عزيز

ويحصل كل من الشركاء القدامى الثلاثة من الشريك المنضم على ما يعادل رأس المال المحول منه للشريك المنضم . فيحصل الشريك أحمد على ٢٤٠٠٠ جنيه ومحمود على ١٦٨٠٠ جنيه ، وحسين على ٩٢٠٠ جنيه ، ويصبح لعزیز حصة في رأس المال قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه تمثل ٢٠٪ من رأس المال بعد إثبات الشهرة .

هذا ويميل المحاسبون عموماً إلى عدم إظهار شهرة المحل دفترياً . وفي الحالات التي يتم فيها إظهارها فإنهم يميلون إلى تحميلها على الأرباح في عدد قليل من الفترات المحاسبية (أى تحميل حساب الأرباح والخسائر بنجزء منها سنوياً حتى تتلاشى من الدفاتر) . والواقع أنه إذا ترتب على انضمام شريك جديد إثبات شهرة المحل دفترياً فإن هذا قد يترتب عليه إضرار ببعض الشركاء القدامى لحساب البعض الآخر ، إذا ترتب على انضمام الشريك الجديد تعديل في الهيكل النسبي لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى . أما إذا ظلت نسب توزيع الأرباح والخسائر الجديدة محتفظة بهيكلها النسبي فيما بين الشركاء القدامى فإن إثبات شهرة المحل دفترياً وقت انضمام الشريك وإعادة تحميلها لأرباح الفترات المحاسبية التالية لا يترتب عليه أضرار مادامت نسب التوزيع مستقرة خلال فترة تحميل شهرة المحل للأرباح . ذلك بالطبع إذا تساوت نسبة المنضم في رأس المال مع نسبته في توزيع الأرباح والخسائر ، كما في

مثالنا الجارى .

ولنفرض مثلاً أن إنضمام الشريك عزيز ترتب عليه تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء كالاتى طبقاً لاتفاق الإنضمام : احمد ٢٣٠٪ ، محمود ٣٠٪ ، حسين ٢٠٪ ، عزيز ٢٠٪ . وأن الشركاء قد اتفقوا على تسجيل شهرة المحل على أن تحمل للأرباح على مدى خمس سنوات بالتساوى ، أى ١٦٠٠٠ جنيه كل سنة . فعند إثبات شهرة المحل سوف يحصل أحمد على ٤٠٠٠٠ جنيه إضافة لرأسماله ، ويحصل محمود عن ٢٤٠٠٠ جنيه إضافة لرأسماله ويحصل حسين على ١٦٠٠٠ جنيه إضافة لرأسماله ، حيث وزعت شهرة المحل بنسبة ٢٥٠٪ ، ٣٠٪ ، ٢٠٪ التى كانت قائمة قبل إنضمام عزيز . ويترتب على تحميل شهرة المحل للأرباح على مدار السنوات الخمس التالية بواقع ١٦٠٠٠ جنيه سنوياً أن يتحمل كل من الشركاء الأربعة بحصته فى هذا التحميل طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر الجديدة ، كالاتى :

أحمد	محمود	حسين	عزيز	مجموع	
٢٣٠	٢٣٠	٢٢٠	٢٢٠	٢١٠٠	نسبة التوزيع الجديدة
٤٨٠٠	٤٨٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠	١٦٠٠٠	الإستفاد السنوى للشهرة الذى يتحمله كل شريك
٥	٥	٥	٥	٥	عدد سنوات إستفاد الشهرة
٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	٨٠٠٠٠	ما يتحمله كل شريك مقابل إستفاد الشهرة (١)
					الإضافة الصافية لرأسمال كل من الشركاء
٣٢٠٠٠	١٩٢٠٠	١٢٨٠٠	١٦٠٠٠	٨٠٠٠٠	القدامى من الشهرة بعد انضمام عزيز (٢)
					(٢) - (١) الأرباح (الخسائر) الناتجة عن تغير
٨٠٠٠	(٤٨٠٠)	(٣٢٠٠)	—	—	نسب التوزيع بين القدامى بعد الإنضمام

هذا وقد تم حساب الإضافة الصافية لرأس مال كل من الشراء القدامى عند إثبات الشهرة بعد انضمام عزيز كالاتى :

أحمد	محمود	حسين	عزيز	مجموع
٤٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠	—	٨٠٠٠٠
(٨٠٠٠)	(٤٨٠٠)	(٣٢٠٠)	١٦٠٠٠	—

توزيع الشهرة على الشركاء القدامى
- ٢٠٪ محولة للشريك عزيز

٣٠٠٠٠	١٩٢٠٠	١٢٨٠٠	١٦٠٠٠	٨٠٠٠٠
-------	-------	-------	-------	-------

توزيع الشهرة بعد انضمام عزيز

ويترتب على هذا الحساب الأخير أن يحصل أحمد على مبلغ ٨٠٠٠ جنيه من عزيز مقابل تحويل ٢٠٪ من حصته في الشهرة إليه ، ويحصل محمود على ٤٨٠٠ جنيه ، ويحصل حسين على ٣٢٠٠ جنيه ، ذلك إذا لم يختلف الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى بعد إنضمام الشريك عزيز .

أما إذا تغير الهيكل النسبي للتوزيع بين الشركاء القدامى عما كان عليه قبل انضمام الشريك الجديد ، حيث أصبح في مثالنا الجارى ٣ : ٣ : ٢ بدلاً من ٥ : ٣ : ٣ ، فإن إثبات الشهرة ثم إعادة إستفادها يترتب عليه أن يحصل أحمد على أضافة صافية لرأسماله عند إثبات الشهرة وبعد انضمام عزيز تبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه ، بينما يتحمل من إستفاد الشهرة على أساس نسب التوزيع المعدلة ٢٤٠٠٠ جنيه فقط ، محققاً بذلك مزايا من تعديل نسب التوزيع تبلغ قيمتها ٨٠٠٠ جنيه . ذلك في الوقت الذى يضار فيه محمود بمبلغ ٤٨٠٠ جنيه وحسين بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه . وتلافياً لهذا الوضع يجب توزيع مبلغ الـ ١٦٠٠٠ جنيه المحصل من عزيز مقابل حصته في الشهرة التى يتم اثباتها دفترياً كالآتى :

أحمد	محمود	حسين	مجموع
٨٠٠٠	٤٨٠٠	٣٢٠٠	١٦٠٠٠
(٨٠٠٠)	٤٨٠٠	٣٢٠٠	—
صفر	٩٦٠٠	٦٤٠٠	١٦٠٠٠

توزيع المبلغ بالنسب القديمة
(الأرباح) والخسائر الناتجة عن تغير
نسب التوزيع (٢) - (١) من

الجدول بعاليه

توزيع المحصل من عزيز مقابل
الشهرة على الشركاء القدامى

ويلاحظ أنه إذا تم توزيع المبلغ بالنسب القديمة يحصل أحمد على ٨٠٠٠ جنيه عند التوزيع ، ثم عند إستنفاد الشهرة بالنسب الجديدة يحقق مزايا أخرى قدرها ٨٠٠٠ جنيه ، وكأنه بهذا الوضع قد حصل على مبلغ الـ ١٦٠٠٠ جنيه الذى سددته عزيز للشركاء القدامى مقابل حصته فى الشهرة بالكامل ، النصف نقداً ، والنصف مزاياً ضمنية تقلل من الأعباء التى كان من الواجب أن يتحملها نتيجة إستنفاد الشهرة . ذلك فى الوقت الذى يحصل كل من محمود وحسين على ٤٨٠٠ جنيه ، ٣٢٠٠ جنيه على التوالى من المبلغ الذى يدفعه عزيز مقابل الشهرة ، تتحقق لكل منهما خسائر بنفس القيمة عند إستنفاد الشهرة . وحتى تتحقق العدالة يصبح من الواجب أن يقوم الشريك أحمد بتغطية الخسائر التى تلحق بكل من محمود وحسين من جراء إستنفاد الشهرة بنسب التوزيع الجديدة من الأرباح التى يحققها هو من هذا الوضع طبقاً لنسب التوزيع القائمة بين الشريكين المضارين عند إثبات الشهرة .

والواقع أنه يلزم لعدم تحقق اضرار لأى من الشركاء لحساب الشركاء الآخرين عند إنضمام شريك جديد وإثبات شهرة المحل دفترياً أن يتوفر الشرطين الآتيين بصفة مجمعة :

(أ) أن يكون الهيكل النسبى لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى عند استنفاد شهرة المحل هو نفسه ما كان قائماً عند إثباتها دفترياً بإنضمام الشريك الجديد . ففى مثالنا الجارى كان الهيكل النسبى لتوزيع الأرباح قبل انضمام عزيز بين أحمد ومحمود وحسين هو ٥ : ٣ : ٢ ، فإذا تم إثبات الشهرة على هذا الأساس وحتى لا يضر أى من الشركاء عند استفادها يجب أن يظل هذا الهيكل النسبى قائماً عند الإستنفاد . (لاحظ أن النسبة بين أحمد ومحمود وحسين ٤٠ % ، ٢٤ % ، ١٦ % تحتفظ بهذا الهيكل النسبى ، أى يمكن تحويلها إلى نسبة ٥ : ٣ : ٢ ومن ثم لا يترتب عليها إضرار بأى من الشركاء) .

(ب) أن تكون نسبة توزيع الأرباح والخسائر التى يتمتع بها الشريك المنضم عند استنفاد شهرة المحل متساوية مع نسبة حصته فى رأس المال إلى مجموع رأس المال عند إنضمامه .

فإذا لم يتحقق أى من هذين الشرطين أو كلاهما يترتب على ذلك الإضرار ببعض الشركاء لحساب البعض الآخر عند استنفاد شهرة المحل ، ما لم يتم الإحتياط لهذه الأضرار بالطبع عند توزيع المبلغ المحول من الشريك الجديد بين الشركاء القدامى بالطريقة الموضحة بعاليه .

ولتوضيح الآثار المترتبة على عدم استيفاء الشرط (ب) نفترض أن عزيز فى المثال بعاليه قد اشترك فى الشركة بالشراء من حصص الشركاء بواقع ٢٠٪ من رأس المال و ٣٠٪ من الأرباح غير أنه سدد فى هذه الحالة مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه . وحيث مجموع رؤوس أموال الشركاء القدامى الثلاثة يبلغ ١٧٠٠٠٠ جنيه فإن ٢٠٪ منه تبلغ ٣٤٠٠٠ جنيه بينما سدد عزيز ٦٠٠٠٠ جنيه أى زيادة قدرها ٢٦٠٠٠ مقابل نصيبه فى الشهرة بواقع ٢٠٪ (لاحظ أن الشهرة ترتبط بمعدل الربحية) وبالتالي تكون القيمة الكلية للشهرة التى هى من حق الشركاء القدامى ٨٦٦٦٧ جنيه (تقريباً) (٢٦٠٠٠ × $\frac{1}{3}$) وبالتالي تكون أرصدة حقوق الشركاء القدامى بعد توزيع الشهرة وكذا أرصدة رأس المال بعد الانضمام إذا تقرر إثباتها كما يتضح من الجدول التالى :

جدول حقوق الشركاء بعد توزيع الشهرة قبل وبعد الانضمام

أحمد	منصور	حسن	عزيز	مجموع	
٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	—	١٧٠٠٠٠	أرصدة رأس مال القدامى دون الشهرة
٤٣٣٣٥	٢٦٠٠٠	١٧٣٣٢	—	٨٦٦٦٧	الشهرة موزعة بالنسبة القديمة
١٢٣٣٣٥	٨٦٠٠٠	٤٧٣٣٢	—	٢٥٦٦٦٧	حقوق القدامى بعد إثبات الشهرة
(٢٤٦٦٧)	(١٧٢٠٠)	(٩٤٦٦)	٥١٣٣٣	—	٢٠٪ محوله لعزيز
٩٨٦٦٨	٦٨٨٠٠	٣٧٨٦٦	٥١٣٣٣	٢٥٦٦٦٧	أرصدة حقوق الشركاء بعد الانضمام
٢٥٠	٢٣٠	٢٢٠	—	٢١٠٠	نسب التوزيع القديمة
(٢١٥)	(٢٩)	(٢٦)	٢٣٠	—	المحول للشريك عزيز
٢٣٥	٢٢١	٢١٤	٢٣٠	٢١٠٠	النسب الجديدة

لاحظ أن نسب التوزيع بين الشركاء القدامى مازال هيكلها النسبي ثابتاً على ما كان عليه قبل الانضمام (أى ٥ : ٣ : ٢) وبذلك يكون الشرط (أ) قد توفر . أما نسبة توزيع الأرباح والخسائر بالنسبة للشريك المنضم عزيز فهي تزيد عن نسبته فى رأس المال بمقدار ١٠ ٪ ولا تتساوى النسبتان وبالتالي يكون الشرط (ب) لم يتحقق . ذلك وإذا ما قرر الشركاء إستنفاد الشهرة على مدار خمس سنوات لنتج التالى :

أحمد	محمود	حسين	عزيز	مجموع
٤٣٣٥	٢٦٠٠٠	١٧٣٣٢	—	٨٦٦٦٧
نصيب كل شريك من الشهرة عند أثباتها				
(٨٦٦٧)	(٥٢٠٠)	(٣٤٦٦)	١٧٣٣٣	—
٢٠ ٪ محول لعزيز				
٣٤٦٦٨ ^(١)	٢٠٨٠٠	١٣٨٦٦	١٧٣٣٣	٨٦٦٦٧
٢٣٥ ٪	٢٢١ ٪	٢١٤ ٪	٢٣٠ ٪	١٠٠ ٪
نصيب كل شريك فى الشهرة بعد الانضمام				
٣٠٣٣٣ ^(٢)	١٨٢٠٠	١٢١٣٣	٢٦٠٠٠	(٨٦٦٦٧)
ما يتحمله كل شريك من استفاد الشهرة				
٤٣٣٥	٢٦٠٠	١٧٣٣	(٨٦٦٧)	—
الفائدة أو (الغبن) الذى لحق بالشريك (١ - ٢)				

وهذا يعنى أن الذى سوف يضار فى هذه الحالة هو الشريك المنضم عزيز فقد حصل على نصيب فى الشهرة يبلغ ١٧٣٣٣ جنيه وتحمل عند إستفادها ٢٦٠٠٠ جنيه بزيادة قدرها ٨٦٦٧ جنيه عما يجب تحمله وكان ذلك فى صالح باقى الشركاء حيث استفاد أحمد ومحمود وحسين بزيادة قدرها ٤٣٣٥ جنيه ، ٢٦٠٠ جنيه ، ١٧٣٣ جنيه على التوالى وهى تعادل فى مجموعها ما غبن به عزيز . وفى مثل هذه الظروف يجب أن يقتصر المبلغ الذى يسدده عزيز للشركاء مقابل الشهرة على التالى : ٤٣٣٥ جنيه لأحمد ، ٢٦٠٠ جنيه لمحمود ، ١٧٣٣ جنيه لحسين ذلك حتى يتلاشى الغبن الذى سوف يقع عليه عند إستفاد الشهرة وتحمله ٣٠ ٪ من قيمتها الدفترية بينما ما حصل عليه منها يمثل ٢٠ ٪ من هذه القيمة عند إثباتها . وهذه

التسويات المالية بين الشركاء تتم بالطبع بعيداً عن سجلات الشركة التي تظهر حقوق الشركاء بعد الانضمام وإثبات الشهرة كما هو موضح في آخر سطر بجدول حقوق الشركاء السابق عرضه .

أما إذا لم يرغب الشركاء في إظهار شهرة المحل في الدفاتر ، فإن المبلغ الذي يدفعه الشريك المنضم مقابل الشهرة ، فيما زاد عن القيمة الدفترية للحصة التي يحصل عليها من رأس المال ، يوزع بين الشركاء إلقدامى بنسب توزيع الأرباح والخسائر القائمة بينهم قبل إنضمام الشريك . وفي مثالنا الأسبق في ظل هذه الحالة يوزع مبلغ الـ ٥٠٠٠٠ جنيه التي يحصل عليها الشركاء من الشريك عزيز كالآنى :

محمود	حسين	عزيز	مجموع	
١٦٠٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	٣٤٠٠٠	مقابل ٢٠% من رأس مال الشهرة بنسب توزيع أ. خ
٨٠٠٠	٤٨٠٠	٣٢٠٠	١٦٠٠٠	
٢٤٠٠٠	١٦٨٠٠	٩٢٠٠	٥٠٠٠٠	

ولعله من الواضح تماماً أن المبلغ الذي يحصل عليه كل شريك من الشركاء إلقدامى في هذه الحالة من الشريك المنضم يتساوى تماماً مع ما يحصل عليه في حالة إثبات الشهرة دفترياً وعدم تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء إلقدامى . وفيما يلي قيود إثبات انضمام الشريك في حالة إثبات الشهرة وفي حالة عدم إثباتها .

حالة إثبات الشهرة		
من حـ/ شهرة المحل إلى المذكورين		٨٠٠٠٠
رأس مال أحمد	٤٠٠٠٠	
رأس مال محمود	٢٤٠٠٠	
رأس مال حسين	١٦٠٠٠	

من المذكورين		
رأس مال أحمد	٢٤٠٠٠	
رأس مال محمود	١٦٨٠٠	
رأس مال حسين	٩٢٠٠	
إلى حد / رأس مال عزيز	٥٠٠٠٠	
حالة عدم إثبات الشهرة		
لا يوجد قيد مماثل للقيد الأول		
من المذكورين		
رأس مال أحمد	١٦٠٠٠	
رأس مال محمود	١٢٠٠٠	
رأس مال حسين	٦٠٠٠	
إلى حد / رأس مال عزيز	٣٤٠٠٠	

ويلاحظ أن القيد في حالة عدم إثبات الشهرة يتطابق تماماً مع القيد في حالة الشراء بالقيمة الدفترية ، على اعتبار أن ما دفعه عزيز للشركاء فيما زاد عن القيمة الدفترية مقابل الشهرة لا يظهر بالدفاتر .

هذا كما قد يتفق الشركاء على إثبات الشهرة بمقدار قيمة ما دفعه المنضم مقابل نصيبه فيها وليس بالمقدار الكلى لها ، أى في مثالنا الأسبق بمقدار ١٦٠٠٠ جنيه وليس ٥٠٠٠٠ جنيه . وفي هذه الحالة أيضاً يتم إثبات ما يتفق عليه الشركاء موزعاً على الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم (أى أن رأس مال الشركاء القدامى سوف يزيد بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه ليصبح ١٨٦٠٠٠ جنيه يتم التنازل منها بعد ذلك عن ٢٠٪ للشريك المنضم لتصبح حصته في رأس المال بعد الانضمام ٣٧٢٠٠ بدلاً من ٣٤٠٠٠ جنيه ويلزم أيضاً أن يتوافر الشرطين أ ، ب السابق ذكرهما مجتمعين حتى لا يصاب بعض الشركاء بأضرار لحساب البعض الآخر .

أما إذا كانت القيمة المدفوعة بالزيادة مقابل اختلاف في القيمة السوقية العادلة

لبعض الأصول عن قيمتها الدفترية كأن يكون لدى الشركة قطعة أرض قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠ جنيه وقيمتها السوقية العادلة وقت الانضمام ٩٠٠٠٠ جنيه فإنه يلزم تعديل القيمة الدفترية للقيمة السوقية العادلة وتوزيع الزيادة على الشركاء القدامى بنسب التوزيع التي كانت قائمة بينهم قبل الانضمام ، وما لم يكن الأصل نافداً أو هالكاً فإنه لا ضرر من عدم توافر الشرطين السابق ذكرهما . أما تعديل القيمة الدفترية للأصول النافذة أو الهالكة لقيمتها السوقية العادلة فيستوجب مراعاة الشرطين السابقين . فالأرض لا تهلك ولا تستنفد ومن ثم لا ضرر ، أما الآلات والمعدات ، والمخزون والسيارات ، وما إلى ذلك فيلزم توافر الشرطين السابقين أو تلافي الآثار المترتبة على عدم توافر أحدهما أو كلاهما كما سبق بيانه في حالة الشهرة . هذا وسوف نتناول هذا الموضوع بصورة أكثر تفصيلاً فيما يلي :

٣ - الشراء من الشركاء القدامى بقيمة أقل من القيمة الدفترية :

قد يوافق الشركاء القدامى على انضمام شريك جديد مقابل التنازل له عن حصة من رؤوس أموالهم بقيمة أقل من القيمة الدفترية لها . ويتم ذلك في العادة لأسباب عدة منها سببان رئيسيان هما : إغراء الشريك الجديد على الانضمام للاستفادة من خبرته أو سمعته التجارية ، أو لأن القيمة الدفترية لأصول الشركة تظهر تلك الأصول بأكثر من القيمة السوقية العادلة لها وقت الانضمام . وسوف نؤجل الكلام عن الحالة الثانية مؤقتاً ، ونعالج الحالة الأولى في هذا البند الفرعي .

وعندما يتنازل الشركاء القدامى عن حصة من رؤوس أموالهم لشريك جديد مقابل مبلغ يقل عن القيمة الدفترية لهذه الحصة ، فإن حسابات رأس مال الشركاء القدامى تجعل مدينة كل بالقيمة الدفترية للحصة المحولة للشريك المنضم مقابل جعل حساب رأس مال الشريك المنضم دائناً . ويوزع المبلغ الذي يحصل عليه الشركاء القدامى فيما بينهم طبقاً لحصص رأس المال المحولة للشريك الجديد بعد تخفيضها بالفرق بين القيمة الدفترية والمبلغ المحصل موزعاً على أساس نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى .

فاذا فرضنا مثلاً أن شركة التضامن وهدان ومروان قررت قبول إنضمام الشريك بهلوان بحصة تعادل ٣٠٪ من رأس المال والأرباح ، وكان رأس مال وهدان حينئذ ٥٠٠٠٠ جنيه ، ورأس مال مروان ٤٠٠٠٠ جنيه ، وكانت الأرباح والخسائر توزع بينهما بالتساوى .

وكان المقابل المتفق على الحصول عليه من بهلوان هو ٢٠٠٠٠ جنيه . فإن إثبات إنضمام الشريك يكون كالاتى :

من مسددين		
حدا رأس مال وهدان	١٥٠٠٠	
حدا رأس مال مروان	١٢٠٠٠	
إلى رأس مال بهلوان	٢٧٠٠٠	
إثبات انضمام الشريك بهلوان بما يعادل ٣٠٪ من رأس المال والأرباح		

ومن الواضح أن الشريك الجديد قد حصل على حصة فى رأس المال تبلغ قيمتها الدفترية ٢٧٠٠٠ جنيه مقابل ٢٠٠٠٠ جنيه فقط . ويوزع هذا المبلغ الأخير بين الشركاء القدامى كالاتى :

وهدان	مروان	مجموع
١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٧٠٠٠
رأس المال لحوال للشريك بهلوان		
- الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة النقدية		
٣٥٠٠	٣٥٠٠	٧٠٠٠
١١٥٠٠	٨٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
موزعة بنسبة توزيع أ. خ		
ما يحصل عليه كل من الشريكين نقداً		

٤ - إعادة تقويم الأصول عند انضمام شريك جديد :

قد يرى الشركاء إعادة تقويم صافى الأصول عند انضمام شريك جديد للشركة حتى تظهر الأصول بقيمتها الحقيقية عند تكوين الشركة الجديدة بانضمام

الشريك . وفي هذه الحالة يجب أن تظهر الأصول والخصوم في الدفاتر بقيمتها الجارية عند انضمام الشريك . ويمكن أن يترتب على إعادة تقويم صافي الأصول ثلاث حالات هي : القيمة الجارية تساوى القيمة الدفترية لصافي الأصول ، القيمة الجارية تزيد عن القيمة الدفترية لصافي الأصول ، أو أن القيمة الجارية لصافي الأصول تقل عن قيمتها الدفترية .

فإذا كانت القيمة الجارية لصافي الأصول تتساوى مع قيمتها الدفترية وحصل الشريك الجديد على حصته في رأس المال بمبلغ يتساوى مع القيمة الدفترية لها ، فلا تختلف طريقة المعالجة عما سبق ذكره بصدد الشراء على أساس القيمة الدفترية . وإذا دفع الشريك الجديد للشركاء القدامى مبلغاً يزيد عن صافي القيمة الدفترية لصافي الأصول للمقابلة لحصته في رأس المال ، فإن هذا يعد بمثابة مؤشراً لوجود شهرة محل وتعالج كما سبق ذكره بصدد شهرة المحل . وإذا دفع الشريك الجديد مبلغاً مقابل الحصول على حصة في رأس المال يقل عن القيمة الدفترية لها ، فتعالج كما هو موضح في المثال السابق الخاص بانضمام الشريك بهلوان .

أما إذا كانت القيمة الجارية لصافي الأصول تزيد عن قيمتها الدفترية ، فيصبح من الواجب في هذه الحالة تعديل حسابات الأصول والخصوم المختلفة لقيمتها الجديدة وتسوية الأرباح الناتجة عن إعادة التقويم في حساب رأس مال الشركاء القدامى بنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت قائمة بينهم قبل انضمام الشريك الجديد . فلو فرضنا مثلاً أن شركة التضامن محمود وسليمان قررت قبول انضمام الشريك اسماعيل للشركة بحصة في رأس المال والأرباح قدرها ٣٠٪ ، وكانت ميزانية الشركة قبل الانضمام تظهر كالاتى :

شركة التضامن محمود وسليمان

الأصول	الميزانية العمومية في تاريخ انضمام اسماعيل			الخصوم
٢٥٠٠٠	مبانى			حقوق محمود :
١٥٠٠٠	- منخصص اهلاك	٢٥٠٠٠	رأس المال	
٥٠٠٠٠	آلات ومعدات	٥٠٠٠	جارى	
٢٠٠٠٠	- منخصص اهلاك	٣٠٠٠٠		حقوق سليمان :
١٥٥٠٠	مدينون			رأس المال
١٥٠٠٠	- منخصص ديون	٤٢٠٠٠	جارى مدين	
	مشكوك فيها	٤٠٠٠٠		
٣٠٠٠٠	بضاعة			دائون
٢٠٠٠٠	نقدية	٣٠٠٠٠		
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠		

ولنفرض أنه قد تم تقدير قيمة الأصول طبقاً للأسعار الجارية في السوق وقت انضمام إسماعيل كالآتى :

صافى المبانى ٢٢٠٠٠ جنيه ، صافى الآلات ١٨٠٠٠ جنيه ، صافى المدينون بالقيمة الدفترية ، البضاعة ٣٩٠٠٠ جنيه ، الدائون بالقيمة الدفترية . ولنفرض أن الأرباح والخسائر كانت توزع بين محمود وسليمان قبل انضمام اسماعيل بنسبة ٦٠٪ ، ٤٠٪ على التوالى . وقرر الشركاء تعديل حسابات الأصول لقيمتها الجديدة في الدفاتر على أن تظل الحياة الإنتاجية الباقية في الأصول الثابتة على ما كانت عليه لأغراض حساب الإهلاك . ويترتب على ذلك إجراء القيود الدفترية التالية :

مذكرتين		
ح/ المباني		٧٠٠٠
ح/ البضاعة		٩٠٠٠
إلى ح/ أرباح وخسائر إعادة تقويم الأصول والخصوم	١٦٠٠٠	
إثبات الزيادة في قيمة المباني والبضاعة طبقاً لإعادة التقويم		
من ح/ أرباح وخسائر إعادة تقويم الأصول والخصوم إلى ح/ الآلات والمعدات	٢٠٠٠	٢٠٠٠
إثبات النقص في قيمة الآلات طبقاً لإعادة التقويم .		

هذا وقد وسطنا حساب أرباح وخسائر إعادة تقويم الأصول والخصوم لأغراض تسوية حسابات الأصول والخصوم لقيمتها المقدرة تمهيداً لتوزيع رصيده على حسابات رأس مال الشركاء القدامى طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم . ويتبع البعض في هذا الصدد توسط حساب إعادة التقدير . ويترتب على ما تقدم أن أرباح إعادة تقويم الأصول تبلغ ١٤٠٠٠ جنيه كما يظهرها حساب أرباح وخسائر إعادة تقويم الأصول والخصوم ، وتوزع هذه الأرباح على الشريكين محمود وسليمان طبقاً لنسب توزيع الأرباح فيما بينهما قبل انضمام اسماعيل .

ويجب ملاحظة أنه ما لم يتفق الشركاء على خلاف ذلك ، فإن الحسابات الجارية للشركاء القدامى تقفل في حسابات رأس المال الخاصة بهم قبل تسوية رأس المال لانضمام الشريك الجديد . وفي المثال تحت البحث يجعل جاري محمود مديناً ورأسماله دائناً ، ويجعل رأس مال سليمان مديناً وحسابه الجارى دائناً ثم تسوى أرباح إعادة تقويم صافي الأصول في حسابات رأس المال وتحدد حصة الشريك المنضم اسماعيل بعد أقفال الحسابات الجارية في حسابات رأس مال محمود وسليمان كالاتى :

محمود	سليمان	اسماعيل	مجموع	
٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	—	٧٠٠٠٠	رصيد رأس المال قبل الانضمام
٨٤٠٠	٥٦٠٠	—	١٤٠٠٠	أرباح إعادة تقويم الأصول
٣٨٤٠٠	٤٥٦٠٠	—	٨٤٠٠٠	مجموع
(١١٥٢٠)	(١٣٦٨٠)	٢٥٢٠٠	—	رأس المال المحول لاسماعيل
٢٦٨٨٠	٣١٩٢٠	٢٥٢٠٠	٨٤٠٠٠	رصيد رأس المال بعد الانضمام

ويصبح المبلغ الواجب على إسماعيل سدادته مقابل الحصول على ٣٠٪ من رأس المال البالغ ٨٤٠٠٠ جنيه هو ٢٥٢٠٠ جنيه يحصل منها محمود على ١١٥٢٠ جنيه ويحصل سليمان على ١٣٦٨٠ جنيه . وتصبح نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الثلاثة كالآتي :

محمود	سليمان	اسماعيل	مجموع	
٢٦٠	٢٤٠	—	٢١٠٠	النسب قبل الانضمام
٢١٨	٢١٢	٢٣٠	—	ماحصل عليه اسماعيل
٢٤٢	٢٢٨	٢٣٠	٢١٠٠	النسب بعد الانضمام

ويلاحظ أن نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين محمود وسليمان لم تتغير في هيكلها النسبي بعد أنضمام اسماعيل عما كانت عليه قبل الانضمام . فما زالت النسبة بينهما ٣ : ٢ أما إذا أدى إنضمام الشريك الجديد إلى تغيير الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى فإنه يترتب على ذلك إضرار ببعض الشركاء لحساب البعض الآخر عند إهلاك الأصول التي أعيد تقويمها بربح أو خسارة أو عند استنفاد الأصول المعاد تقويمها في العمليات الانتاجية والتجارية للمشروع . ويتطلب الأمر ضمانا لعدم الاضرار ببعض الشركاء لحساب البعض الآخر أن يتوافر

الشرطان السابق الاشارة إليهما بصدد إثبات شهرة المحل وإعادة تحميلها للأرباح والخسائر فى فترات تالية . أو الاحتياط لذلك عند توزيع المبلغ المحصل من الشريك المنضم على الشركاء القدامى .

ولنفرض لتوضيح ذلك أن نسب توزيع الأرباح والخسائر بعد أنضمام إسماعيل قد أصبحت بالتساوى بين محمود وسليمان . فيترتب على ذلك عندما يتم أهلاك المباني والآلات وعندما يتم بيع البضاعة خلال الفترات المحاسبية التالية أن تتحول هذه الأصول الى مصروفات . وتقلل من الأرباح التى كان من الممكن أن تظهر اذا لم يعاد تقويمها بالمبلغ الذى تحقق عند تقويمها وهو ١٤٠٠٠ جنيه . و يترتب على ذلك أن يتحمل كل من الشركاء الثلاثة بما فيهم الشريك إسماعيل بنصيبه من هذه المصروفات كما يتضح من الجدول الآتى :

محمود	سليمان	اسماعيل	مجموع	
٨٤٠٠	٥٦٠٠	—	١٤٠٠٠	ما حصل عليه كل شريك من اعادة التقويم (بنسبة ٣ : ٢)
٤٩٠٠	٤٩٠٠	٤٢٠٠	١٤٠٠٠	ما يتحمله كل شريك نتيجة نفاد الأصول المعاد تقويمها أو أهلاكها (بنسبة ٧ : ٧ : ٦)
٣٥٠٠	٧٠٠	(٤٢٠٠)	صفر	صافى استفادة كل شريك من أعادة التقويم

أما إذا لم يتغير الهيكل النسبى لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين محمود وسليمان عند أنضمام اسماعيل لكانت النتيجة كالاتى (نسب التوزيع فى هذه الحالة هى ١٤٢ ، ٢٢٨ ، ٢٣٠) .

محمود	سليمان	اسماعيل	مجموع	
٨٤٠٠	٥٦٠٠	—	١٤٠٠٠	ما حصل عليه كل شريك من اعادة التقويم
٢٥٢٠	١٦٨٠	٤٢٠٠		ما حول للشريك المنضم من هذه الفروق
٥٨٨٠	٣٩٢٠	٤٢٠٠	١٤٠٠٠	ما تحمله كل شريك نتيجة نفاد الأصول المعاد تقويمها أو إهلاكها
٢٥٢٠	١٦٨٠	صفر	صفر	صافى استفادة كل شريك من أعادة التقويم

وبمقارنة الجدولين يتضح أن تغيير نسب التوزيع إلى ٧ : ٧ : ٦ (٣٥ ٪ ، ٣٥ ٪ ، ٣٠ ٪) بين الشركاء يكون لصالح الشريك محمود فيما يختص بنفاد تكلفة الأصول المعاد تقويمها فقد حصل على أرباح إعادة تقويم قدرها ٨٤٠٠ جنيه إضافة لرأسماله وتحمل في سبيل ذلك مبلغ ٤٩٠٠ جنيه ، بينما كان من الواجب أن يتحمل ٥٨٨٠ جنيه . وقد ترتب على ذلك الإضرار بالشريك سليمان بمبلغ ٩٨٠ جنيه ، تمثل ما حصل عليه محمود دون وجه حق وهو ٩٨٠ جنيه (٥٨٨٠ - ٤٩٠٠) .

وحتى يمكن تلافي هذا الوضع في حالة تغيير الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى عند انضمام شريك جديد يتم حساب الاختلاف في توزيع أرباح التقويم على أساس نسب التوزيع القائمة قبل الانضمام وعلى أساس نسب التوزيع الجديدة بعد الانضمام ويتم تسويتها في حساب مستحقات كل من الشركاء القدامى في المبلغ المحصل من الشريك الجديد . ويتم ذلك كالآتي :

محمود	سليمان	اسماعيل	مجموع	ما يتحمله كل شريك من تكلفة الأصول المعاد تقويمها بعد تفادها بالنسب القديمة
٥٨٨٠	٣٩٢٠	٤٢٠٠	١٤٠٠٠	
٤٩٠٠	٤٩٠٠	٤٢٠٠	١٤٠٠٠	ما يتحمله الشريك بالنسبة الجديدة
٩٨٠	(٩٨٠)	صفر	صفر	الفرق

ويترتب على ذلك أنه يصبح من الضروري أن يدفع محمود إلى سليمان مبلغ ٩٨٠ جنيه عند تغيير نسب توزيع الأرباح فيما بينهم عند إعادة تقويم الأصول بأنضمام الشريك اسماعيل . وبمعنى آخر يتم توزيع المبلغ المحصل من اسماعيل مقابل حصته في رأس المال المقابلة لإعادة تقويم الأصول (٤٢٠٠) على الشريكين محمود وسليمان على أساس ١٥٤٠ جنيه لمحمود و ٢٦٦٠ جنيه لسليمان بدلاً من ٢٥٢٠ جنيه لمحمود و ١٦٨٠ جنيه لسليمان ، ويترتب على ذلك أن يحصل سليمان على مقابل الإضرار الذي يتحمله فيما بعد لحساب الشريك محمود نتيجة تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم والناج عن تحول الأصول المعاد تقييمها بالزيادة عند أنضمام اسماعيل إلى مصروفات . وهو نفس المنطق الذي اتبعناه بصدد شهر المحل .

أما الحالة الثالثة الخاصة بإعادة تقويم الأصول عند أنضمام شريك جديد فهي التي تتعلق بنقص القيمة الجارية لصافي الأصول عند الانضمام عن قيمتها الدفترية . ويترتب على ذلك تخفيض حسابات الأصول المختلفة بالفرق بين قيمتها الجارية وقيمتها الدفترية ، وتوزيع الخسائر التي تترتب على إعادة تقييم صافي الأصول عند أنضمام الشريك الجديد على الشركاء القدامى بنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت قائمة بينهم قبل أنضمام الشريك .

ولنفرض مثلاً أنه عند إنضمام الشريك اسماعيل لشركة التضامن محمود وسليمان في المثال السابق بنسبة ٣٠ ٪ من رأس المال والأرباح وافق الشركاء على

تقويم صافى الأصول بقيمتها الجارية قبل الإنضمام كالاتى : صافى المباني ١٢٠٠٠ جنية صافى الآلات ١٥٠٠٠ جنية ، البضاعة ٣٢٠٠٠ جنية ، باقى الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية . فيترتب على ذلك إجراء القيود الدفترية التالية :

من حـ / أرباح وخسائر إعادة التقويم إلى مذكورين		٨٠٠٠
حـ / المباني	٣٠٠٠٠	
حـ / الآلات	٥٠٠٠	
تخفيض صافى المباني والآلات لقيمتها الجارية طبقاً لاعادة التقويم		
من حـ / البضاعة		٢٠٠٠
الى حـ / أرباح وخسائر إعادة التقويم	٢٠٠٠	

ويترتب على ذلك أن حساب أرباح وخسائر إعادة التقويم يظهر رصيداً مدينياً قدره ٦٠٠٠ جنية يمثل خسائر إعادة تقويم صافى الأصول . وتسوى خسائر إعادة التقويم فى حسابات رأس مال الشركاء وتتحدد حصة الشريك المنضم إسماعيل كالاتى (نسب التوزيع بين محمود وسليمان قبل الإنضمام وهى ٦٠٪ ، ٤٠٪ على التوالى)

محمود	سليمان	اسماعيل	مجموع	
٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	—	٧٠٠٠٠	رصيد رأس المال قبل الانضمام
(٣٦٠٠)	(٢٤٠٠)	—	(٦٠٠٠)	خسائر إعادة التقويم
٢٦٤٠٠	٣٧٦٠٠	—	٦٤٠٠٠	رأس مال الشركاء القدامى بعد إعادة التقويم
(٧٩٢٠)	(١١٢٨٠)	١٩٢٠٠	—	رأس المال المحول لإسماعيل
١٨٤٨٠	٢٦٣٢٠	١٩٢٠٠	٦٤٠٠٠	رأس المال بعد الانضمام

ويصبح المبلغ الواجب على أسماعيل دفعه هو ١٩٢٠٠ يوزع بين محمود وسليمان على أساس ٧٩٢٠ جنيه للأول ، ١١٢٨٠ جنيه للثاني ، إذا ظل الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى على ما كان عليه قبل الانضمام . أما إذا حدث تغيير في نسب التوزيع بين الشركاء القدامى بعد الانضمام فيلزم تسوية الوضع قياساً على الحالة السابقة . فإذا فرض مثلاً أن نسب التوزيع بين محمود وسليمان أصبحت ١ : ١ بدلاً من ٣ : ٢ فيكون أثر هذا التغير كما يلي :

محمود	سليمان	اسماعيل	مجموع	ما يستفده كل شريك من الأصول
٢٥٢٠	١٦٨٠	١٨٠٠	٦٠٠٠	المعاد تقويمها بالنسب القديمة (٣٠ : ٢٨ : ٤٢)
٢١٠٠	٢١٠٠	١٨٠٠	٦٠٠٠	ما يستفده الشريك بالنسب الجديدة (٣٥ : ٣٥ : ٣٠)
٤٢٠	(٤٢٠)	صفر	صفر	الفرق

ويلاحظ أن تخفيض القيمة الدفترية للأصول يترتب عليه فيما بعد نقص المصروفات عند إستنفاد هذه الأصول في عمليات المشروع (أى زيادة الأرباح بطريق غير مباشر) ، بما يؤدي إلى إستفادة الشركاء لاحقاً من هذا النقص . فإذا ظلت نسب التوزيع بين الشريكين محمود وسليمان كما كانت عليه قبل إنضمام اسماعيل لترتب على ذلك إستفادة محمود بمبلغ ٢٥٢٠ جنيه وسليمان بمبلغ ١٦٨٠ جنيه ولكن إذا تعدلت نسب التوزيع لتصبح بالتساوى فتتخفف استفادة محمود بمبلغ ٤٢٠ جنيه لصبح ٢١٠٠ جنيه ، وترتفع إستفادة سليمان بنفس القيمة لتصبح أيضاً ٢١٠٠ جنيه . ويعنى ذلك أنه يصبح من الواجب على الشريك سليمان دفع مبلغ ٤٢٠ جنيه للشريك محمود مقابل الاستفادة التى تترتب على تغيير نسب توزيع الأرباح من تخفيض القيمة الدفترية للأصول عند أنضمام الشريك اسماعيل (لاحظ

أن هذا هو عكس منطق أرباح تقويم صافى الأصول تماماً) .

٣ - إنضمام شريك جديد باستثمارات جديدة :

قد ينضم شريك جديد لشركة تضامن أو توصية بسيطه بأصول جديدة بما يترتب عليه زيادة أصول ورأس مال الشركة التى تنشأ بإنضمامه عن أصول ورأس مال الشركة القديمة . فى هذه الحالة يجب أن تقوم الأصول التى يقدمها الشريك المنضم للشركة بقيمتها السوقية العادلة وقت الانضمام ويتم تسجيلها فى دفاتر الشركة على هذا الأساس . ذلك بالضرورة لأن الأرباح والخسائر التى تترتب على تصرف الشركة فى هذه الأصول فيما بعد سوف توزع بين الشركاء الجدد والقدامى بنسب جديدة لتوزيع الأرباح . هذا وقد يترتب على أنضمام شريك جديد بأصول جديدة لشركة التضامن أى من الحالات التالية :

(أ) قبول الشركاء القدامى إنضمام الشريك الجديد بحصة فى رأس المال تعادل القيمة السوقية العادلة للأصول التى يقدمها للشركة .

(ب) قبول الشركاء القدامى إنضمام الشريك الجديد بحصة فى رأس المال تعادل القيمة السوقية العادلة للأصول التى يقدمها للشركة مع إثبات شهرة محل فى الدفاتر على رأس مال الشركاء القدامى .

(ج) قبول الشركاء القدامى إنضمام الشريك الجديد بحصة فى رأس المال تقل عن القيمة السوقية العادلة للأصول التى يقدمها للشركة مع تعلية الفرق لرأس مال الشركاء القدامى (علاوة رأس المال للشركاء القدامى) .

(د) قبول الشركاء القدامى إنضمام الشريك الجديد بحصة فى رأس المال تزيد عن القيمة السوقية العادلة للأصول التى يقدمها للشركة وإعتبار الفرق كشهرة محل (شهرة المحل للشريك المنضم) .

(هـ) قبول الشركاء القدامى إنضمام الشريك الجديد بحصة فى رأس المال تزيد

عن القيمة السوقية العادلة للأصول التي يقدمها مع تخفيض الفرق من رأس مال الشركاء القدامى (علاوة رأس مال للشريك المنضم) .

وسوف نتناول كل من هذه الحالات على التوالي ثم نتناول الشروط التي يمكن إستباطها من إتفاق الإنضمام بخلاف ذلك .

٣ - أ - إنضمام الشريك بحصة تعادل القيمة السوقية العادلة للأصول المقدمة :

لا يترتب على هذه الحالة أية مشاكل إذا كانت القيمة الدفترية لصافي أصول شركة التضامن قبل أنضمام الشريك تعكس قيمتها السوقية العادلة وقت الإنضمام وهذا هو ما يفترض عادة في هذه الحالة . وإذا تعددت حسابات حقوق ملكية الشركاء القدامى في الشركة قبل الإنضمام فيجب في هذه الحالة تسويتها جميعاً في حساب رأس المال قبل أثبات انضمام الشريك الجديد .

ونفترض مثلاً أن الشريكين في شركة التضامن سعيد وعبد الفتاح قد وافقا على أنضمام الشريك محسن للشركة بحصة في رأس المال تبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مكونة من الاصول التالية .

مبانى ٢٠٠٠٠ جنيه ، بضاعة ١٥٠٠٠ جنيه ، نقدية ٥٠٠٠ جنيه . وقد أظهرت دفاتر الشركة في تاريخ الانضمام الارصدة الآتية لحساب حقوق الملكية :

رأس مال سعيد ٣٧٠٠٠ جنيه ، مسحوبات سعيد ١٠٠٠ جنيه ، رأس مال عبد الفتاح ٤٠٠٠٠ جنيه ، جارى عبد الفتاح (دائن) ٤٠٠٠ جنيه ، احتياطي عام ١٠٠٠٠ جنيه . وكانت الارباح والخسائر توزع بين سعيد وعبد الفتاح قبل أنضمام محسن بنسبة ٢ : ٣ ، وقدوافق الشركاء على أن تكون نسبة توزيع الارباح والخسائر بعد أنضمام محسن بالتساوى فيما بينهم .

ويجب في هذه الحالة قبل أثبات انضمام محسن توزيع الاحتياطي العام على

رأس مال الشركاء القدامى بنسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم قبل أنضمام الشريك الجديد ، لأن الاحتياطي يمثل أرباحاً تحققت لحساب الشركاء القدامى ولم توزع عليهم عند تحققها ، كما يجب إقفال حسابات المسحوبات والحسابات الجارية في حساب رأس المال ، ما لم يرغب الشركاء في خلاف ذلك . ويم ذلك كالآتي :

من حـ / الاحتياطي العام	١٠٠٠٠	
إلى مذكورين		
حـ / رأس مال سعيد	٤٠٠٠	
حـ / رأس مال عبد الفتاح	٦٠٠٠	
توزيع رصيد الاحتياطي العام قبل أنضمام محسن بنسبة توزيع الارباح والخسائر بين سعيد وعبد الفتاح ٢ : ٣		
من حـ / رأس مال سعيد	١٠٠٠	
إلى حـ / مسحوبات سعيد	١٠٠٠	
إقفال مسحوبات سعيد حتى تاريخ إنضمام محسن في رأسماله		
من حـ / جارى عبد الفتاح	٤٠٠٠	
إلى حـ / رأس مال عبد الفتاح	٤٠٠٠	
إقفال رصيد الحساب الجارى الدائن لعبدالفتاح في حساب رأس ماله		

ويرتب على هذه القيود أن يصبح رصيد رأس مال سعيد ٤٠٠٠٠ جنيه ، وعبد الفتاح ٥٠٠٠٠ جنيه وذلك قبل أنضمام محسن . وما دامت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين الأصليين قد تغيرت فإنه يلزم أن تكون الأصول الخاصة بالشركة قبل الأنضمام بالإضافة للأصول التي يقدمها الشريك المتضم مقومة بقيمتها

السوقية العادلة . وإذا كان هناك أخطاء يلزم تصحيحها إذا كانت هذه الأخطاء تؤثر في تحقيق الأرباح والخسائر مستقبلاً كما يلزم أن لا تتضمن تشكيلة الأصول لدى الشركة قبل الانضمام أصولاً هالكة أو نافدة والا تحتم أن يظل الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء كما كان عليه من قبل الانضمام وتحتم أن تكون نسبة المنضم في رأس المال تتعادل مع نسبة في الأرباح والخسائر . ويتم إثبات انضمام محسن بالقييد التالي :

من مذكورين		
حـ/ المباني	٢٠٠٠٠	
حـ/ البضاعة	١٥٠٠٠	
حـ/ النقدية	٥٠٠٠	
الى حـ/ رأس مال محسن	٤٠٠٠٠	
إثبات انضمام محسن بحصته في رأس المال تعادل القيمة السوقية للأصول المقدمة منه .		

وليس من الضروري في هذه الحالة أن تتعادل نسبة حصة الشريك المنضم في الأرباح والخسائر مع نسبة حصته في رأس المال إذا توافرت الشروط السابقة .
ويلاحظ أن من الضروري في هذه الحالة إثبات الأصول المقدمة بقيمتها السوقية العادلة وقت الانضمام لأن ما يترتب عليها من أرباح أو خسائر يوزع على كل الشركاء الجدد والقدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها .

٣ - ب - شهرة المحل للشركاء القدامى :

قد يتفق الشركاء القدامى على قبول إنضمام الشريك الجديد بحصة في رأس المال تعادل القيمة السوقية العادلة للأصول التي يقوم بتقديمها مع إثبات شهرة محل في دفاتر الشركة الجديدة لحساب الشركاء القدامى . ويوافق الشريك الجديد على مثل هذا الشرط إذا كانت قدرة الشركة على تحقيق الأرباح تفوق مثيلاتها في السوق ،

وفي هذه الحالة يتم إثبات شهرة المحل دفترياً مقابل جعل حسابات رأس مال الشركاء القدامى دائنة بها بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم قبل إنضمام الشريك الجديد .

ولنفرض مثلاً أن سعيد وعبد الفتاح في المثال السابق قد قررا قبول الشريك محسن بنفس الشروط السابقة ولكن بعد أثبات شهرة محل في الدفاتر بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، فيترتب على ذلك اجراء القيد التالي بالإضافة الى القيود الواردة في الحالة السابقة :

٣٠٠٠٠	من حـ / شهر المحل
	الى مذكورين
١٢٠٠٠	حـ / رأس مال سعيد
١٨٠٠٠	حـ / رأس مال عبد الفتاح
	إثبات شهر المحل عند انضمام محسن وتوزيعها على سعيد وعبد الفتاح
	بنسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهما (٢ : ٣)

وقد لا تكون القيمة المقدرة لشهرة المحل واردة صراحة في شروط الاتفاق عند انضمام الشريك الجديد ، وإنما تكون مستوحاه ضمناً من شروط الاتفاق . فإذا قبل محسن في المثال السابق الإنضمام للشركة بأصول تبلغ قيمتها السوقية العادلة ٤٠٠٠٠ جنيه نظير ٢٥٪ من رأس المال ، فإن هذا يوحى بأن رأس مال الشركاء الثلاثة يجب أن يكون ١٦٠٠٠٠ جنيه ($40000 \times \frac{100}{25}$) . ولما كان مجموع رأس مال سعيد وعبد الفتاح قبل اثبات الشهرة هو ٩٠٠٠٠ جنيه يضاف إليها رأس مال محسن لصبح ١٣٠٠٠٠ جنيه ، فإن هذا يغنى أن الشهرة تساوى ٣٠٠٠٠ جنيه بحيث يرتب على اثباتها بلوغ رأس المال ١٦٠٠٠٠ جنيه . وسواء كانت الشهرة الممنوحة للشركاء القدامى محددة القيمة بصورة صريحة أو تتحدد قيمتها ضمناً فإنها توزع على الشركاء القدامى بنسب توزيع الأرباح والخسائر القائمة بينهم قبل انضمام الشريك الجديد .

ومادام قد تم إثبات الشهرة لحساب الشريكين الأصليين وتغير الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين الأصليين ولم تتساوى حصصه المنضم في الأرباح والخسائر مع حصته في رأس المال فإن ذلك سوف يؤدي حتماً إلى الأضرار ببعض الشركاء لحساب البعض الآخر . ولتنظر للجدول التالي الذي يوضح آثار إثبات الشهرة وإستنفادها على الهيكل النسبي لرأس مال الشركاء عند الانضمام وبعد استنفاد الشهرة .

جدول الهيكل النسبي لأرصدة رأس مال الشركاء

عند الانضمام وإثبات الشهرة وبعد إستنفادها

سعيد	عبد الفتاح	محسن	مجموع	
٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	—	٩٠٠٠٠	أرصدة رأس المال قبل إثبات الشهرة
١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	إثبات الشهرة وإنضمام محسن
٥٢٠٠٠	٦٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	الأرصدة بعد الانضمام وإثبات الشهرة
٢٣٢,٥	٤٢,٥	٢٢٥	١٠٠	الهيكل النسبي لرأس مال الشركاء
(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	إستنفاد الشهرة ١ : ١ : ١
٤٢٠٠٠	٥٨٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	أرصدة رأس المال بعد إستنفاد الشهرة
٢٣٢,٣	٢٤٤,٦	٢٢٣	١٠٠	الهيكل النسبي لرأس مال الشركاء
				(تقريباً)

ومن الواضح أن نسبة رأس مال سعيد بعد إستنفاد الشهرة قد انخفضت بواقع ٢-٪ من ١٣٠٠٠٠ جنيه أى أن رأس ماله بعد إستنفاد الشهرة قد قل عما يجب بمبلغ ٢٥٠ جنيه بينما زاد رأس مال عبد الفتاح عما يجب بمقدار ٢٧٥٠ جنيه في الوقت الذي نقص فيه رأس مال محسن عما يجب بمقدار ٢٥٠٠ جنيه (رصيد رأس مال سعيد الواجب ظهوره بعد إستنفاد الشهرة :

يساوى $130000 \times 32,5\% = 42250$ ، ورصيد عبد الفتاح $= 42,5\% \times$
 $130000 = 55250$ جنيه، ورصيد محسن $= 25\% \times 130000 = 32500$)
 وحتى يظل الهيكل النسبى لرأس مال الشركاء على ما كان عليه قبل إستنفاد الشهرة
 فيلزم أن يتنازل عبد الفتاح عن مبلغ ٢٧٥٠ جنيه من رأس ماله لكل من سعيد ٢٥٠
 جنيه ومحسن ٢٥٠٠ جنيه . ويمكن أن يتم ذلك بأجراء القيد التالى :

٢٧٥٠	من حـ/ رأس مال عبد الفتاح إلى مذكورين
٢٥٠	حـ/ رأس مال سعيد
٢٥٠٠	حـ/ رأس مال محسن
تسوية الهيكل النسبى لرؤس أموال الشركاء للخلل الذى نتج عن إهلاك الشهرة فى ظل تغير نسب التوزيع وعدم تساوى نسبة المنضم فى رأس المال مع نسبته فى توزيع الأرباح والخسائر .	

ويترتب على ذلك .

سعيد	عبد الفتاح	محسن	مجموع	
٤٢٠٠٠	٥٨٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	أرصدة رأس المال بعد إستنفاد الشهرة
٢٥٠	(٢٧٥٠)	٢٥٠٠	—	التسوية اللازمة للحفاظ على الهيكل النسبى عند إثبات الشهرة
٤٢٢٥٠	٥٥٢٥٠	٣٢٥٠٠	١٣٠٠٠٠	أرصدة رأس المال بعد التسوية
٣٢,٥	٤٢,٥	٢٢٥	٢١٠٠	الهيكل النسبى بعد إستنفاد الشهرة

وهو نفس الهيكل النسبى الذى كان قائماً بين الشركاء عند انضمام محسن وإثبات الشهرة .

هذا ولو كان ما تقدم يؤدى إلى تسوية الخلل فى الهيكل النسبى لرأس المال الخاص بالشركاء ليتفق بعد إستنفاد الشهرة مع ما كان عليه عند إثباتها وأنضمام الشريك الجديد ، إلا أنه لا يؤدى إلى تسوية كل الخلل الناتج عن عدم توافر الشرطين الخاصين بعدم تغير الهيكل النسبى لتوزيع الأرباح والخسائر بين القدامى وتساوى نسبة المنضم فى رأس المال مع نسبته فى توزيع الأرباح والخسائر . وسوف يتضح لنا كيفية إصلاح الخلل بالكامل من البند التالى الخاص بعلاوة رأس المال بدلاً من الشهرة للشركاء القدامى .

٣ - (ج) علاوة رأس المال للشركاء القدامى :

قد يرى الشركاء القدامى عدم إثبات الشهرة فى الدفاتر ويشترطون على الشريك الجديد حصوله على حصه من رأس المال تقل عن القيمة السوقية العادلة للأصول التى يقدمها مقابل الشهرة التى سوف يستفيد بها بعد انضمامه للشركة . وفى هذه الحالة تسجل الأصول فى دفاتر الشركة بقيمتها السوقية العادلة ويجعل رأس مال الشركاء القدامى دائماً بالفرق بين حصه الشريك الجديد فى رأس المال وقيمة الأصول المقدمة منه بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم .

ولنفرض مثلاً أن سعيد وعبد الفتاح فى المثال السابق قد اشترطاً قبول محسن كشريك بالربع فى رأس المال وبالثالث فى الأرباح مقابل أصول تبلغ قيمتها السوقية العادلة ٤٠٠٠٠ جنية . ليصبح صافى الأصول بعد انضمام الشريك ١٣٠٠٠٠ جنية تمثل رأس مال الشركاء الثلاثة . ولنفرض أن محسن قدم الأصول الواردة بالمثال السابق . ويكون قيد إثبات انضمام الشريك محسن فى هذه الحالة كالاتى :

من مذكورين		
ح/ المباني	٢٠٠٠٠	
ح/ البضاعة	١٥٠٠٠	
ح/ التقديرة	٥٠٠٠	
إلى مذكورين		
ح/ رأس مال محسن	٣٢٥٠٠	
ح/ رأس مال سعيد	٣٠٠٠	
ح/ رأس مال عبد الفتاح	٤٥٠٠	
اثبات انضمام محسن بالأصول بعالية مقابل ٢٥٪ من رأس المال وتعليه رأس مال سعيد وعبد الفتاح بالفرق طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر قبل انضمام محسن .		

٣ - (د) مقارنة بين علاوة رأس المال وشهرة المحل :

يتضح من المثال السابق أن كل من علاوة رأس المال وشهرة المحل تؤدي إلى نفس الأثر على مجموع رأس مال الشركاء بعد استنفاد شهرة المحل . غير أن الآثار المستقبلية لطريقة اثبات الشهرة على رأس مال كل شريك على حدة تختلف عن طريقة علاوة رأس المال للشركاء القدامى إذا لم يتوافر الشرطان السابق ذكرهما بصدد انضمام شريك بشراء حصة في رأس المال من الشركاء القدامى مقابل اثبات شهرة المحل . وبمعنى آخر فإنه يلزم لكي تتفق الآثار المستقبلية لكل من الطريقتين على حسابات رأس مال كل من الشركاء إذا تم استنفاد الشهرة أن تكون نسبة حصة الشريك الجديد في الأرباح والخسائر تعادل نسبة حصته في رأس المال ، وأن يظل الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى عند استنفاد الشهرة كما كان عليه عند اثباتها . وبالرجوع لشروط انضمام الشريك محسن نجد أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين سعيد وعبد الفتاح قبل انضمام محسن كانت ٢ : ٣ ،

وأصبحت النسبة بعد انضمام محسن ١ : ١ : ١ لكل من الشركاء الثلاثة ، كما أن محسن يحصل على ربع رأس المال وثلث الأرباح ، وبالتالي فلم يتوافر أى من الشرطين السابقين . ويتضح أثر كل من الطريقتين على رأس مال كل من الشركاء الثلاثة مستقبلاً (بعد إستنفاد الشهرة في حالة إثباتها) من الجدول التالى :

سعيد	عبد الفتاح	محسن	مجموع	
٤٣٠٠٠	٥٤٥٠٠	٣٢٥٠٠	١٦٠٠٠٠	رصيد رأس المال فى ظل
				طريقة علاوة رأس المال
٥٢٠٠٠	٦٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	رصيد رأس المال عند
				الإنضمام فى ظل طريقة الشهرة
(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	استنفاد الشهرة (١: ١: ١)
				رصيد رأس المال بعد
٤٢٠٠٠	٥٨٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	إستنفاد الشهرة

ويتضح من الجدول أن الشريك عبد الفتاح يستفيد بمبلغ ١٠٠٠ جنية على حساب سعيد و ٢٥٠٠ جنية على حساب محسن فى ظل طريقة الشهرة المقارنة بطريقة علاوة رأس المال وقد أمكن تسوية هذه الخلافات بصفة جزئية بالنسبة للشريك سعيد وبصفة كلية بالنسبة للشريك محسن بالحفاظ على الهيكل النسبى لرأس المال بعد إستنفاد الشهرة على ما كان عليه عند إثباتها وإنضمام الشريك محسن ، بإجراء التسوية فى حسابات رأس المال ليتحقق ذلك كما سبق ووضحنا . أما إذا توافر الشرطان السابقان حيث يحصل محسن على ربع الأرباح ويوزع الباقي بين سعيد وعبد الفتاح بالنسبة القديمة ٢ : ٣ ، فإن كلتا الطريقتين تؤديان إلى نفس النتيجة ، كما يتضح من الجدول التالى :

سعيد	عبد الفتاح	محسن	مجموع	
٤٣٠٠٠	٥٤٥٠٠	٣٢٥٠٠	١٣٠٠٠٠	رصيد رأس المال في ظل طريقة العلاوة
٥٢٠٠٠	٦٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	رصيد رأس المال عند الإنضمام في ظل طريقة الشهرة
(٩٠٠٠)	(١٣٥٠٠)	(٧٥٠٠)	(٣٠٠٠٠)	إستفاد الشهرة (٢٥:٤٥٠٣٠)
٤٣٠٠٠٠	٥٤٥٠٠	٣٢٥٠٠	١٣٠٠٠٠	رصيد رأس المال بعد إستفاد الشهرة

ويمكن طبعاً التغلب على هذا الوضع بأن يقوم عبد الفتاح بدفع ١٠٠٠ جنيه لسعيد . ٢٥٠٠ جنيه لمحسن عند الإنضمام وإثبات الشهرة وتغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر وذلك بعد إجراء المقارنة بين العلاوة والشهرة للشركاء القدامى في ظل تغيير نسب التوزيع كما هو موضح في الجدول الأول بعاليه . إلا أن المحاسبين عموماً لا يفضلون إثبات الشهرة في الدفاتر ويفضلون عليها طريقة علاوة رأس المال . وفي رأينا أن إثبات الشهرة قد يكون له من المبررات الاقتصادية القوية ما يوجب إثباتها دفترياً حتى يمكن التعرف على القيمة الحقيقية للموارد المتاحة للمشروع وطبيعتها ويمكن قياس كفاءته على هذا الأساس .

٣ - (هـ) علاوة رأس المال أو الشهرة للشريك المنضم :

قد يرغب الشركاء في شركة التضامن في ضم شريك جديد للحاجة الملحة لرأس المال ، أو لتوسعة التجارية الحسنة التي يتمتع بها الشريك المرغوب ضمه للشركة . وقد يشجع الشركاء القدامى الشريك الجديد على الانضمام إليهم بمنحة شهرة محل أو علاوة على رأس ماله من رؤوس أموالهم ، أو قد يشترط ذلك الشريك الجديد نفسه ، وفي كلتا الحالتين يقوم ذلك الشريك الجديد بتقديم استثمارات جديدة من أصول مختلفة تقل قيمتها السوقية العادلة عن حصة رأس المال المقررة له .

ولنفترض أن نجيب ونعيم قد قررا ضم الشريك عبد الحميد إليهم في شركة التضامن الخاصة بهم مقابل الثلث في رأس المال والأرباح ، على أن يقوم عبد الحميد بتقديم أصول مختلفة تبلغ قيمتها السوقية العادلة ٣٠٠٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغ فيه رأس مال كل من الشريكين نجيب ونعيم ٤٥٠٠٠ جنيه على التوالي . فإذا إتفق الشريكان على إثبات شهرة محل بالفرق بين قيمة الأصول المقدمة من عبد الحميد وحصته في رأس المال التي تعادل كل منهما لكان إثبات انضمام عبد الحميد كالاتى :

من مذكورين		
حـ / حسابات الأصول المختلفة التي يقدمها عبد الحميد	٣٠٠٠٠	
حـ / شهرة المحل	١٥٠٠٠	
إلى / رأس مال عبد الحميد	٤٥٠٠٠	
إثبات انضمام عبد الحميد بواقع الثلث في رأس المال والأرباح		

أما إذا قرر الشركاء عدم اظهار شهرة المحل بالدفاتر واتفقا على أن يقوم نجيب ونعيم بتحويل حصة من رأس مالهم لعبد الحميد ليصبح له ثلث رأس المال فإن القيد يكون كالاتى :

من مذكورين		
حـ / حسابات الأصول المختلفة التي يقدمها عبد الحميد	٣٠٠٠٠	
حـ / رأس مال نجيب	٥٠٠٠	
حـ / رأس مال نعيم	٥٠٠٠	
إلى / رأس مال عبد الحميد	٤٠٠٠٠	
إثبات انضمام عبد الحميد بواقع الثلث في رأس المال والأرباح		

وفى الحالة الأولى يصبح رأس مال كل شريك ٤٥٠٠٠ جنيه ينخفض بعد استنفاد الشهرة إلى ٤٠٠٠٠ جنيه إذا بقيت العوامل الأخرى على حالها . أما فى الحالة الثانية فيصبح رأس مال كل شريك ٤٠٠٠٠ جنيه بعد الانضمام مباشرة . والواقع أن الطريقة الثانية تفضل على الطريقة الأولى إذا كانت الرغبة فى ضم الشريك هى مجرد الحاجة إلى رأس المال . أما إذا كان ضم الشريك يرجع إلى ما يتمتع به من شهرة تجارية ينتظر على أساسها رواج عمليات الشركة بعد انضمامه إليها ، فإن هذا يعد مبرراً كافياً لإثبات الشهرة دفترياً .

وكما قد لا تتحدد قيمة الشهرة أو علاوة رأس المال الممنوحة للشركاء القدامى صراحة فى اتفاق انضمام شريك جديد ، بل يتم تحديدها على أساس نسبة القيمة السوقية التى يقدمها الشريك الجديد إلى نسبة حصته فى رأس المال ، فإن نفس الوضع يمكن أن يقوم فى حالة منح علاوة رأس المال أو الشهرة للشريك المنضم . الواقع أن هذا ما فعلناه فى مثالنا الجارى فى هذا البند .

ومن الواضح فى هذا المثال أن نسبة الشريك المنضم فى رأس المال تتعادل مع نسبته فى الأرباح والخسائر وكما أننا أفترضنا أن الهيكل النسبى لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين الأصليين لم يتغير .

٣ - (و) علاوة رأس المال والشهرة معاً للشركاء القدامى أو الشريك المنضم :

قد يترتب على اتفاق ضم شريك جديد للشركة ضرورة منح علاوة رأس مال وشهرة فى نفس الوقت للشركاء القدامى أو للشريك الجديد .

ولنفرض مثلاً أن حسن وحسين شريكان فى شركة تضامن يبلغ رأس مال كل منهما ٦٥٠٠٠ جنيه ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى قد قررا ضم الشريك حسونة للشركة بحصة تعادل الربع فى رأس المال والأرباح مقابل دفع ٦٠٠٠٠ جنيه نقداً ، وعلى أن يصبح مجموع رأس مال الشركاء الثلاثة فى الدفاتر ٢٠٠٠٠٠ جنيه . فيترتب على ذلك أن حصة كل من حسن وحسين يجب أن تكون ٧٥٠٠٠ جنيه .

لكل ، وتكون حصة حسونة ٥٠٠٠٠٠ جنيه حتى يصبح المجموع ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه .
وفى هذه الحالة يتم إثبات انضمام الشريك الجديد بمنح علاوة رأس مال للشريكين
الأصليين ومنحهما شهرة أيضاً كالاتى :

من مذكورين		
ح/ التقديرة		٦٠٠٠٠
ح/ شهرة المحل		١٠٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ رأس مال حسن	١٠٠٠٠	
ح/ رأس مال حسين	١٠٠٠٠	
ح/ رأس مال حسونة	٥٠٠٠٠	
إثبات انضمام الشريك حسونة بالربع فى رأس مال		
قدره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه		

هذا وقد وزعت شهرة المحل على حسن وحسين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر
بينهما بالتساوى ، وكذلك علاوة رأس المال التى يحصلان عليها من الشريك الجديد
وقدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه .

ولنفرض من جهة أخرى أن عبد الحميد ومحمود شريكان فى شركة تضامن
ويبلغ مجموع رأسمالها ٧٢٠٠٠ بالتساوى فيما بينهما ، كما أنهما يقسمان الأرباح
والخسائر بالتساوى بينهم . وقد أتفقا مع الشريك عبد الموجود على انضمامه للشركة
بحصة تعادل الثلث فى رأس المال والأرباح مقابل تقديم أصول مختلفة تبلغ قيمتها
السوقية ٢٠٠٠٠ جنيه وبحيث يصبح رأس مال الشركاء الثلاثة ١٠٢٠٠٠ جنيه .
ويترتب على ذلك أن حصة كل شريك فى رأس المال بواقع الثلث تصبح ٣٤٠٠٠
جنيه بينما يبلغ مجموع رؤوس أموال الشركاء الثلاثة ٩٢٠٠٠ ، ويبلغ رأس مال كل
من الشريكين الأصليين ٣٦٠٠٠ جنيه . وبمعنى آخر ، يترتب على انضمام عبد

الموجود منحه علاوة رأس مال قدرها ٤٠٠٠ جنيه تحول من رأس مال عبد الحميد
ومحمود مناصفة ، ومنحه شهرة محل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه . ويكون قيد إثبات
انضمام الشريك عبد الموجود كالاتى :

من مذكورين		
حـ / حسابات الأصول المختلفة التى يقدمها عبد الموجود	٢٠٠٠٠	
حـ / رأس مال عبد الحميد	٢٠٠٠	
حـ / رأس مال محمود	٢٠٠٠	
حـ / شهرة المحل	١٠٠٠٠	
إلى حـ / رأس مال عبد الموجود	٣٤٠٠٠	
إثبات انضمام عبد الموجود بواقع الثلث فى رأس مال قدره ١٠٢٠٠٠ جنيه .		

٤ - انضمام الشريك خلال الفترة المحاسبية :

سبق أن ذكرنا أنه من الواجب أن تتم تسوية حقوق الشركاء القدامى
للاختلافات فى القيمة الجارية لصافى الأصول عن قيمتها الدفترية عند انضمام شريك
جديد لشركة التضامن وقت انضمام الشريك حتى لا يضار بعض الشركاء لحساب
البعض الآخر فيما بعد . وتتضمن هذه التسوية منطقياً ما يترتب لكل من الشركاء
القدامى من أرباح أو خسائر نتيجة مزاولة الشركة لنشاطها قبل إنضمام الشريك الجديد .

والواقع أننا ذكرنا بالتحديد أن الشركة القديمة تعتبر منتهية بإنضمام الشريك
الجديد حيث تنشأ عن هذا الانضمام شركة جديدة . وفى بعض الأحيان التى ينضم
فيها الشريك الجديد للشركة خلال الفترة المحاسبية ، قد لا يرغب الشركاء فى تحديد
نتائج عملياتها عن الفترة المنقضية قبل إنضمام الشريك الجديد ، حتى نهاية الفترة
المحاسبية . وتعد الأرباح (أو الخسائر) التى تتحقق نتيجة عمليات الشركة عن المدة
المنقضية من الفترة المحاسبية قبل إنضمام الشريك الجديد حقاً (أو عبئاً) على الشركاء

القدامى توزع بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القائمة قبل الانضمام . أما الأرباح (أو الخسائر) الى تتحقق فى باقى الفترة المحاسبية منذ إنضمام الشريك حتى نهايتها ، فتوزع بين الشركاء جميعاً بنسبة توزيع الأرباح والخسائر الجديدة .

ويتطلب علاج هذا الوضع بطريقة موضوعية ترصيد الحسابات فى تاريخ انضمام الشريك الجديد وإجراء التسويات اللازمة على حسابات الإيرادات والمصروفات فى ذلك التاريخ وإعداد ميزان مراجعة بأرصدة هذه الحسابات بعد التسويات فى تاريخ الانضمام . وعند إعداد ميزان المراجعة بعد إجراء التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية للفترة المحاسبية ككل يمكن حيثئذ إيجاد ما يخص المدة التالية لإنضمام الشريك الجديد من الفترة المحاسبية من إيرادات ومصروفات بإيجاد الفرق بين أرصدة الميزانين . ويسرى ذلك على كل بنود الإيرادات والمصروفات بما فيها تكلفة البضاعة المباعة إذا كانت الشركة تتبع طريقة المخزون المستمر . أما إذا كانت الشركة تتبع طريقة المخزون الدورى ، فإن تكلفة البضاعة المباعة يمكن الانتظار على أمر تحديدها حتى نهاية الفترة المحاسبية ، إذا لم يتم إجراء جرد فعلى للمخزون عند إنضمام الشريك الجديد ، وهو الوضع الغالب لتحديد صافى أصول الشركة القديمة حيثئذ . وفى هذه الحالة توزع تكلفة البضاعة المباعة عن المدة السابقة للإنضمام والمدة التالية بنسبة صافى مبيعات كل مدة لصافى مبيعات الفترة المحاسبية ككل .

والواقع أن المشكلة لا تكمن فى تحديد صافى ربح كل من المدينين ، وإنما فى الكيفية التى يتم بها توزيع صافى الربح على الشركاء . ولنأخذ المثال التوضيحي التالى لبيان الإجراءات الممكن إتباعها فى هذا الصدد .

قررت شركة التضامن سميح ومسعود قبول إنضمام الشريك عباس للشركة فى ١٩٩١/١٠/١ . وقد قام محاسب الشركة بإجراء التسويات اللازمة لحسابات الإيرادات والمصروفات فى ذلك التاريخ ، كما قام بإعداد ميزان مراجعة بأرصدة حسابات الأستاذ العام فى ذلك التاريخ أيضاً . وقد وافق الشريك عباس على الانضمام

للمشركة بحصة فى رأس المال تعادل ربع صافى الأصول بالتكلفة الدفترية على أن يمنح الشريكان سميح ومسعود شهرة محل قدرها ٣٠٠٠٠ جنيه . وقد تم جرد مخزون البضاعة فى تاريخ الانضمام لتحديد التكلفة الدفترية لصافى الأصول والتى على أساسها قام عباس بدفع حصته فى رأس المال نقداً . وقد بلغ مخزون البضاعة فى ذلك التاريخ طبقاً للجرد الفعلى ١٢٠٠٠ جنيه . وكان الشريكان سميح ومسعود يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى بعد منح الشريك سميح مرتب سنوى قدره ١٢٠٠ جنيه مقابل الإدارة ومنح الشريك مسعود مكافأة من صافى الأرباح بعد خصم المكافأة بمعدل ١٠ ٪ مقابل الاشراف . وبعد أنضمام الشريك عباس وافق الشركاء على إستمرار مرتب الشريك سميح بنفس القيمة ورفع مكافأة مسعود إلى ٢٠ ٪ مع توزيع ١٠ ٪ تبقى من الأرباح بواقع الربع للشريك عباس والباقى بالتساوى بين الشريكين سميح ومسعود . وفى نهاية الفترة المحاسبية قام محاسب الشركة بتسوية الحسابات وإعداد ميزان المراجعة عن الفترة بأكملها . وفيما يلى بعض البيانات التى ظهرت فى ميزانى المراجعة اللذين قام المحاسب بإعدادهما :

	حتى ٩١/١٢/٣١		حتى ٩١/١٠/١	
	دائن	مدين	دائن	مدين
مشتريات ومبيعات	١٧٠٠٠٠	٦٧٢٠٠	٩٨٥٠٠	٤٢٥٠٠
مردودات ومسموحات	١٢٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠	١٥٠٠
إهلاك أثاث وتركيبات		١٦٠٠		١٢٠٠
أجور ومرتبات العاملين		٣٣٦٠٠		٢٨٧٠٠
أجور مستحقة	٧٠٠		٤٥٠	
دعاية وإعلان		١١٥٠		٩٠٠
تأمين		٨٠٠		٦٠٠
تأمين مقدم		١٠٠٠		١٢٠٠
مخزون بضائع ٩١/١/١		٦٠٠٠		٦٠٠٠
إيجار		٢٨٠٠		٢١٠٠

هنا وتمثل باقى أرصدة ميزانا المراجعة حسابات أصول وخصوم ، كما أنه باعادة جرد البضاعة فى نهاية الفترة قد تبين أن المخزون منها تبلغ تكلفة ١٠٠٠ جنيه .

ومن واقع هذه البيانات يمكن تصوير الحسابات الختامية لشركة التضامن سميح ومسعود فى تاريخ انضمام عباس عن المدة السابقة لانضمامه ، وفى نهاية الفترة المحاسبية لشركة التضامن سميح ومسعود وعباس عن المدة عن الفترة المحاسبية التالية للانضمام كالآتى :

شركة التضامن سميح ومسعود

حساب للتجارة والأرباح والخسائر والتوزيع عن الفترة من ١/١ إلى ١٩٩١/٩/٣٠

٦٠٠٠	إلى حـ/ مخزون أول الفترة ١/١	٩٨٥٠٠	من حـ/ إجمالى المبيعات
٤٢٥٠٠	إلى حـ/ المشتريات	١٥٠٠	إلى حـ/ مردودات ومسموحات
٥٠٠	من حـ/ مردودات ومسموحات		
٤٢٠٠٠	صافى المشتريات	٩٧٠٠٠	صافى المبيعات
٤٨٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة		
١٢٠٠٠	من حـ/ مخزون ١٩٩١/٩/٣٠ (-)		
٣٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة		
٤١٠٠٠	مجملى الربح	٩٧٠٠٠	
٩٧٠٠٠			
١٢٠٠	إلى حـ/ إهلاك أثاث تركيات	٤١٠٠٠	مجملى الربح
٢٨٧٠٠	إلى حـ/ أجور ومرتبات		
٩٠٠	إلى حـ/ دعاية وإعلان		
٦٠٠	إلى حـ/ تأمين		
٢١٠٠	إلى حـ/ إيجار	٤١٠٠٠	
٧٥٠٠	صافى الربح	٧٥٠٠	صافى الربح
٤١٠٠٠	إلى حـ/ جارى سميح (مرتب)		
٣٨٥٩	إلى حـ/ جارى سميح (أرباح)		
٣٦٤١	إلى حـ/ جارى مسعود (مكافأة)		
٧٥٠٠	إلى حـ/ جارى مسعود (أرباح)	٧٥٠٠	

هذا وقد تم توزيع الأرباح الصافية بين الشريكين سميح ومسعود . فيحصل
سميح على مرتبه عن تسعة أشهر ويحصل مسعود على مكافأة بواقع ١٠ ٪ من
٧٥٠٠ × $\frac{10}{11}$ ، ويوزع الباقي بينهما بالتساوى .

ولتصوير الحسابات الختامية وحساب التوزيع لشركة التضامن سميح ومسعود
وعباس يقتضى الأمر خصم أرصدة الإيرادات والمصروفات الموضحة فى ميزان المراجعة
حتى ١٠/١ من أرصدها حتى ١٢/٣١ حتى يتحدد ما يخص مدة الثلاثة أشهر
الأخيرة من إيرادات ومصروفات . أما مخزون أول الفترة فى هذه الحالة فيكون
١٢٠٠٠ جنيه ، ويكون مخزون نهاية الفترة ١٠٠٠ جنيه وفيما يلى حساب المتاجرة
والأرباح والخسائر والتوزيع لشركة التضامن سميح ومسعود وعباس :

شركة التضامن مسيح ومنعود عباس

حساب المتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع عن الفترة من ١٠/١ إلى ١٩٩١/١٢/٣١

١٢٠٠٠	إلى حد مخزون أول الفترة ١٠/١	٧١٥٠٠	من حد إجمالي المبيعات
٢٤٧٠٠	إلى حد المشتريات	١٥٠٠	إلى حد مردودات ومسموحات
(٧٠٠)	من حد مردودات ومسموحات	٧٠٠٠٠	صافي المبيعات
٢٤٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة		
٣٦٠٠٠	من حد مخزون ٣٠/٩/٩١ (-)		
١٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة		
٣٥٠٠٠	مجمعل الربح	٧٠٠٠	مجمعل الربح
٣٥٠٠٠	إلى حد إهلاك أثاث تركييات	٣٥٠٠٠	
٧٠٠٠٠	إلى حد أجور ومربيات		
٤٠٠	إلى حد دعابة وإعلان		
٤٩٠٠	إلى حد تأمين		
٢٥٠	إلى حد إيجار		
٢٠٠	صافي الربح	٣٥٠٠٠	صافي الربح
٧٠٠		٣٥٠٠٠	
٧٥٠٠	إلى حد جارى سميح (مربى)		
٣٥٠٠٠	إلى حد جارى سميح (أرياح)		
	إلى حد جارى مسعود (مكافأة)		
	إلى حد جارى مسعود (أرياح)		
	إلى حد جارى عباس (أرياح)		
		٢٨٥٥٠	

وبالاحظ في هذه الحالة ضرورة تصوير حسابات ختامية مستقلة عن المدة من الفترة المحاسبية قبل الإنضمام عن حسابات المدة عن بقية الفترة المحاسبية بعد الأنضمام . ذلك لأن كل منهما يتعلق بشركة مختلفة عن الأخرى .

وقياساً على ذلك يتم إعداد الميزانية العمومية للشركة القديمة في تاريخ الانضمام وللشركة الجديدة في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

أسئلة وتمارين على الفصل الرابع

أولاً : الأسئلة :

١- ماهى الآثار التى يمكن أن تترتب على إنضمام شريك جديد لشركة تضامن قائمة .

٢ - قارن باختصار بين حالات منح الشهرة للشريك الجديد وحالات منح الشهرة للشركاء القدامى .

٣ - علل بإختصار لماذا تعتبر كل العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

أ - لا يترتب على انضمام شريك جديد بالشراء من شريك قائم أى تغيرات فى حقوق الشركاء القدامى فيما عدا حقوق الشريك البائع .

ب - إذا تترتب على إنضمام شريك جديد بالشراء من أكثر من شريك قائم إظهار شهرة المحل فى الدفاتر فإنه لن يترتب على ذلك أى إضرار بالشركاء القدامى مادام الشريك الجديد يدفع لهؤلاء الشركاء ما يعادل نصيبه فى الشهرة .

ج - يكفى لعدم الإضرار بأى من الشركاء القدامى عند إنضمام شريك جديد وإثبات شهرة المحل المترتبة على ذلك فى الدفاتر أن يظل الهيكل النسبى لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى بعد الانضمام على ما كان عليه قبل الانضمام .

(د) إذا تقرر إعادة تقويم الأصول عند إنضمام شريك جديد بالشراء من الشركاء القدامى ، فإن أرباح أو خسائر التقويم يجب أن توزع على كل الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر الجديدة تحقيقاً للعدالة .

هـ - عندما ينضم شريك جديد باستثمارات جديدة فيجب أن تتناسب حصته في الأرباح والخسائر مع حصته في رأس المال حتى لا يضر الشركاء القدامى .

و - يميل المحاسبون عموماً لعدم إثبات شهرة المحل في الدفاتر لأنها لا تمثل قيمة موارد اقتصادية متاحة للشركة للاستخدام في نشاطها .

ز - لا تختلف النتائج النهائية لانضمام شريك جديد بعلاوة رأس مال للشركاء القدامى عن تلك التي تترتب على منح شهرة محل لهؤلاء الشركاء بعد استنفاد الشهرة .

ح - تفضل طريقة منح الشريك المنضم علاوة رأس مال على طريقة منحة شهرة محل لأن الحالة الأخيرة يترتب عليها دائماً الأضرار بالشركاء القدامى عند استنفاد شهرة المحل .

ط - عندما ينضم شريك جديد خلال الفترة المحاسبية ، فهذا لا يستدعي بالضرورة إقفال الحسابات وتسويتها في تاريخ الانضمام ، حيث ما زالت الشركة مستمرة في عملياتها .

٤ - برز خطأ أو صواب كل إجابة من الاجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية بالمبررات العلمية الكافية .

الحالة ١ :

إذا كان المبلغ الذي يسدده الشريك الجديد للشركاء القدامى للحصول على حصة معينة من رؤوس أموالهم يزيد عن ما يعادل حصته في القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول العينية والنقدية ، فإن هذا يعنى :

أ - وجود شهرة محل من حق القدامى تعادل قيمتها الفرق بين ما يسدده الشريك وحصته في صافي الأصول في مقلوب نسبته في الأرباح والخسائر .

ب - قد يلزم إثبات الشهرة بكامل قيمتها وتوزيعها على الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر التي كانت قائمة بينهم أو أن يحصل كل منهم على علاوة رأس مال من الشريك المنضم .

ج - إذا تم إثبات الشهرة وكانت نسبة المنضم في الأرباح والخسائر تعادل نسبته في الأرباح والخسائر فلن يضار أحد لحساب الآخرين إذا تم إستنفاد الشهرة فيما بعد .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - شئ بخلاف ما تقدم

الحالة ٢ :

حصل الشركاء القدامى عل علاوة رأس مال عند إنضمام شريك جديد بأصول جديدة وكان في إمكانهم الحصول على شهرة تزيد في قيمتها على علاوة رأس المال بكثير ، الا أن المحاسب نصحهم بالحصول على العلاوة تلافياً لمشاكل إثبات الشهرة وإستنفادها في المستقبل وهذا يتضمن :

أ - أن نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى قد تغيرت عما كانت عليه قبل الإنضمام رغم تعادل نسبة الشريك المنضم في رأس المال مع نسبته في الأرباح والخسائر .

ب - أن نسبة المنضم في الأرباح والخسائر تختلف عن نسبته في رأس المال رغم ثبات الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين القدامى على ما كان عليه قبل الانضمام .

ج - أن المحاسبون عموماً يميلون لعدم إثبات الشهرة .

د - بعض ما تقدم ، هـ - لاشئ مما تقدم .

الحالة ٣ :

إذا كانت الأصول التي قدمها الشريك المنضم تعادل القيمة السوقية العادلة

لحصته فى رأس المال ، وكانت القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول قبل الانضمام تعادل حصه الشركاء القدامى فى رأس المال ، فأن هذا يعنى .

أ - عدم وجود شهرة محل تخص الشركاء القدامى .

ب - لا يلزم فى هذه الحال بقاء الهيكل النسبى لتوزيع الأرباح والخسائر بين القدامى بعد الانضمام على ما كان عليه قبل الانضمام .

ج - كما لا يلزم أن تتساوى نسبة المنضم فى توزيع الأرباح والخسائر مع نسبته فى رأس المال .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شئ مما تقدم .

الحالة ٤ :

بلغت جملة حصتى الشريكين القديمين فى رأس مال الشركة قبل انضمام الشريك الثالث ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد تقدم الشريك الثالث بأصول تبلغ قيمتها السوقية العادلة فى تاريخ إنضمامه ٥٠٠٠٠ جنيه ليحصل على الربع فى رأس المال والثلث فى الأرباح ويترتب على ذلك .

أ - يوحى ذلك بأن رأس مال الشركاء الثلاثة بعد الانضمام يلزم أن يبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه .

ب - يعنى ذلك وجود شهرة محل تخص القدامى تبلغ قيمتها ٣٠٠٠٠٠ جنيه .

ج - قد يعنى ذلك أيضا أن القيمة الدفترية لصافى الأصول قبل الانضمام تقل عن قيمتها السوقية العادلة بمقدار ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، ومن ثم لزم إعادة تقييم الأصول وتعالى أرباح إعادة التقييم لرأس مال الشريكين القديمين .

الحالة ٥ :

إذا بلغت جملة رأس مال الشركاء الثلاثة برهوم وسعدون وميمون فى تاريخ إنضمام مهموم اليهم مبلغ ١٩٠٠٠٠ جنيه وكانت صافى أصول الشركة مقومة

بقيمتها السوقية العادلة . وقد تقدم مهموم بأصول تبلغ قيمتها السوقية العادلة ٦٠٠٠٠ مقابل الخمس فى رأس المال والربح فى الأرباح . وهذا يعنى .

أ - إمكانية حصول الشركاء القدامى على علاوة رأس مال تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه توزع بينهم بنسب توزيع الأرباح والخسائر .

ب - ما دامت أصول الشركة كانت بقيمتها السوقية العادلة فى تاريخ الإنضمام فهذا يعنى وجود شهرة محل تبلغ قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه هى من حق الشركاء القدامى .

ج - إذا قرر الشركاء القدامى إثبات الشهرة واستفادها على مدار عدد قليل من السنوات فأن ذلك سوف يكون أفضل لهم فى هذه الحالة إذا ظل الهيكل النسبى لتوزيع الأرباح والخسائر بينهم ثابتاً .

د - كل ماتقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - كل ما تقدم .

الحالة ٦ :

تقدم الشريك عبد الرحمن للانضمام لشركة التضامن عبد البارى وعبد الظاهر وعبد الصمد بأصول جديدة تبلغ قيمتها السوقية العادلة ١٠٠٠٠٠ جنيه نظير الربح فى رأس المال والأرباح وقد بلغت جملة رؤوس أموال الشركاء القدامى الثلاثة ٣٢٤٠٠٠ جنيه بعد تقييم كل الأصول بقيمتها السوقية العادلة ، وكان الشركاء الثلاثة يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى فيما بينهم ولم يؤثر إنضمام عبد الرحمن على الهيكل النسبى لهذا التوزيع ، وهذا يعنى :

أ - إمكانية حصول عبد الرحمن على علاوة رأس مال قدرها ٦٠٠٠ جنيه تستنزى من رؤوس أموال الشركاء القدامى الثلاثة بالتساوى .

ب - إمكانية إثبات شهرة محل لعبد الرحمن بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ولن يترتب على ذلك أية ضرار بأى من الشركاء .

جـ - إذا رغب عبد الرحمن فى الحصول على العلاوة والشهرة معا وحدد العلاوة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه فأن الشهرة يمكن إثباتها بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، لا شئ مما تقدم

ثانيا التمارين :

التمرين الأول : بلغ صافى الأصول فى شركة التضامن بين جمال وهشام وحاتم فى ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت حقوق كل من الشركاء الثلاثة فى ذلك التاريخ ٦٠٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه ، ٥٠٠٠٠ جنيه ، كما يبلغ رصيد الاحتياطى العام ٣٠٠٠٠ وكانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بنسبة ٣٠٪ ، ٣٠٪ ، ٤٠٪ على التوالى ، وفى ذلك التاريخ قرر الشركاء قبول زغراب شريكاً لهم بواقع الربع فى رأس المال والأرباح .

والمطلوب : إجراء ما يلزم من قيود يومية لاثبات انضمام الشريك الجديد وتسوية أوضاع الشركاء القدامى فى كل من الحالات الآتية :

- ١ - قيام زغراب بدفع مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه للشركاء القدامى .
- ٢ - قيام زغراب بدفع مبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه بواقع الربع فى رأس المال والأرباح للشركاء القدامى على أن يظل مجموع رأس المال ١٨٠٠٠٠ جنيه .
- ٣ - قيام زغراب بدفع ٤٠٠٠٠ جنيه للشركاء القدامى ليحصل على الربع فى رأس المال والأرباح .
- ٤ - قيام زغراب بدفع ٦٠٠٠٠ جنيه للشركاء القدامى ليحصل على الربع فى رأس المال والأرباح مع اثبات الشهرة التى ينطوى عليها هذا الاتفاق دفترىاً وتظل نسبة توزيع الأرباح بين الشركاء القدامى كما هى :
- ٥ - كالحالة الرابعة ما عدا أن نسب توزيع الأرباح والخسائر بعد انضمام زغراب

تصبح بالتساوى بين جمع الشركاء

التمرين الثانى :

عبد الحميد وحسن وحسونه شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪، ٣٠٪، ٣٠٪ على التوالى وقد بلغت حقوق كل شريك فى تاريخ إنضمام عبد الموجود للشركة الآتى : ١٢٠٠٠ جنية لعبد الحميد ، ٢٧٠٠٠ جنية لحسن ، ٢١٠٠٠ جنية لحسونه . والمطلوب إجراء القيود الدفترية اللازمة لإثبات إنضمام عبدالموجود فى كل من الحالات الآتية :

١ - قيام عبد الموجود بتقديم أصول للشركة قيمتها ٢٠٠٠٠ جنية ليحصل على الربع فى رأس المال والأرباح .

٢ - قيام عبدالموجود بتقديم أصول للشركة قيمتها ٣٠٠٠٠ جنية ليحصل على الربع فى رأس المال والأرباح وعلى أن يصبح مجموع رأس المال ٩٠٠٠٠ جنية .

٣ - قيام بعد الموجود بتقديم أصول للشركة قيمتها ٣٠٠٠٠ جنية ليحصل على الربع فى رأس المال والأرباح وإثبات شهرة المحل فى حدود ما دفعة عبد الموجود فيها .

٤ - كالحالة الثالثة فيما عدا أن شهرة المحل تكون بالقيمة الكاملة التى يتضمنها ثمن حصة عبد الموجود فى رأس المال ، ومع بقاء نسب وزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى على ما هى عليه .

٥ - كالحالة الرابعة فيما عدا أن نسب توزيع الأرباح والخسائر بعد إنضمام عبدالموجود تصبح بالتساوى بين الشركاء جميعاً .

٦ - كالحالة الرابعة فيما عدا أن عبد الموجود يحصل على ربع رأس المال ، و ٣٠٪ من الأرباح والخسائر وتظل النسب بين الشركاء القدامى كما هى .

التمرين الثالث :

اتفق عبد الظاهر وأبو العينين على إعادة تقويم أصول شركة التضامن فيما

بينهما عند إنضمام الشريك الجديد أبو طاقة للشركة . وقد بلغ الرصيد الدفترى لحقوق كل من الشريكين فى ذلك التاريخ قبل إعادة التقويم ٢٧٠٠٠ جنيه لعبد الظاهر ، ١٨٠٠٠ لأبوالعنين وقد ترتب على إعادة التقييم زيادة قيمة الأراضى بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، وزيادة قيمة المخزون بمبلغ ٧٠٠٠ . وانخفاض قيمة الآلات والمعدات بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه وقد كانت الأرباح والخسائر تفتسم بين الشريكين بنسبة ١:٢ المطلوب إجراء القيود الدفترية لتسوية حقوق كل من الشريكين وأثبت إنضمام أبو طاقة فى كل من الحالات الآتية :

١ - قيام أبو طاقة بدفع مبلغ ١٩٠٠٠ جنيه للشريكين مقابل الربع فى رأس المال والأرباح .

٢ - قيام أبو طاقة بتقديم مبلغ ١٩٠٠٠ جنيه للشركة مقابل الربع فى رأس المال والأرباح .

٣ - قيام أبو طاقة بدفع مبلغ ١٦٠٠٠ جنيه للشريكين مقابل الثلث فى رأس المال .

٤ - يقوم أبو طاقة بتقديم مبلغ ١٦٠٠٠ جنيه للشركة مقابل الربع فى رأس المال والأرباح ، (أ) مع عدم إثبات الشهرة ، (ب) مع إثبات الشهرة .

٥ - قيام أبو طاقة بدفع مبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه للشريكين مقابل الثلث فى رأس المال والأرباح .

٦ - قيام أبو طاقة بتقديم ٢٣٠٠٠ جنيه للشركة مقابل الربع فى رأس المال والأرباح مع عدم اثبات الشهرة .

٧ - كالحالة السابقة مع اثبات الشهرة بمقدار حصة أبو طاقة منها وتعديل نسبة التوزيع بين الشريكان القديمان الى ١ : ١ بدلا من ١ : ٢

٨ - كالحالة السادسة مع اثبات الشهرة بالكامل وتعديل نسبة التوزيع بين الشريكان القديمان الى ٢ : ٣ بدلا من ١ : ٢ .

٩ - كالحالة السادسة مع اثبات الشهرة بالكامل وبقاء نسب التوزيع بين الشريكان القديمان على ما كانت عليه. وحصول أبو طاقية على ٤٠٪ من الأرباح والخسائر .

التمرين الرابع :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة التوصية البسيطة جابر وكامل ورشيد ، حيث رشيد شريكاً موصياً كما ظهرت في ٩١/١٢/٣١ ، تاريخ أن تقرر ضم عوض كشريك متضامن في الشركة .

شركة التوصية البسيطة جابر وكامل وشريكهما

الميزانية العمومية في ٩١/١٢/٣١

الأصول			الخصوم
٢٠٠٠٠	أراضي		حقوق جابر
٥٠٠٠٠	مباني	١٠٠٠٠٠٠	رأس مال جابر
١٠٠٠٠	منخصص إهلاك مباني	٣٠٠٠٠	جاري جابر
٤٠٠٠٠	آلات ومعدات		حقوق كامل
١٥٠٠٠	منخصص إهلاك آلات ومعدات	١٢٠٠٠	رأس مال كامل
٩٠٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٥٠٠٠	جاري كامل
١٥٠٠٠	منخصص إهلاك أثاث وتركيبات		حقوق رشيد
١٠٠٠٠	المخزون		رأس مال رشيد
٨٠٠٠٠	خامات	١٠٥٠٠٠	جاري رشيد
٧٠٠٠٠	منتجات جاهزة		
١٥٠٠٠٠	عملاء	٣٧٠٠٠٠	مجموع حقوق الشركاء
٥٥٠٠٠	- منخصص دم فيها	٩٠٠٠٠	موردون
٥٠٠٠	أوراق قبض		
٣٠٠٠٠	نقدية بالصندوق والبنوك		
٧٠٠٠٠	مجموع الأصول	٤٦٠٠٠٠	

هذا وقد كان الشركاء الثلاثة يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى بعد منح جابر مرتب شهرى ١٠٠٠ جنيه وكامل ١٠٪ من الأرباح الصافية بعد خصم المرتب والمكافأة نظير الإدارة . وقد تقرر ضم عوض للشركة بواقع الربع فى رأس المال والأرباح كشريكا متضامنا مقابل تقديم أصول تبلغ قيمتها السوقية العادلة ١٥٠٠٠٠ جنيه وقد بلغت القيمة السوقية للأراضى فى تاريخ الانضمام ٥٠٠٠٠ جنيه كما وجد أن الآلات مغالى فى إهلاكها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وأن مخزون الإنتاج الجاهز مقوم بقيمته البيعية التى تزيد عن تكلفة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، كما تقرر إثبات شهرة المحل بالكامل كما ينطوى عليها الإتفاق مع عوض وبحيث يصبح مجموع رؤوس أموال الشركاء ٦٠٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - إجراء ما يلزم من تسويات وقيود لإثبات أنضمام عوض .
- ٢ - إعداد الميزانية العمومية للشركة الجديدة فى تاريخ الإنضمام .

* * *

الفصل الخامس

فى شركات التضامن والتوصية البسيطة

تغير الشركاء - الانفصال

١ - مقدمة :

يترتب على انفصال الشريك فى شركة التضامن إنتهاء الشركة القائمة . وقد يترتب على هذا الانفصال إنتهاء الشركة أيضا بين الشركاء الآخرين ، أو إمكانية إستمرارها بينهم على حسب شروط العقد . فإذا ترتب على انفصال الشريك إنتهاء الشركة أصلا وموضوعاً بين كل الشركاء ، فإنه يتم تصفية أعمال الشركة وممتلكاتها وتوزع بين الشركاء جميعاً بعد سداد ديون الشركة طبقاً لشروط الإتفاق بين الشركاء كما سوف نوضح فى الفصول التالية . أما اذا استمرت الشركة بين باقى الشركاء بعد انفصال الشريك ، فإنها تصبح فى حكم الشركة الجديدة . ويترتب على هذا الوضع ضرورة تسوية حقوق الشريك المنفصل بحيث لا يترتب على انفصاله إضرار به أو بالشركاء الباقين .

٢ - تحديد حقوق الشريك المنفصل :

ويتطلب التحديد العادل لحقوق الشريك المنفصل التى يحق له المطالبة بها عند انفصاله والحصول عليها إجراء التسويات الآتية :

١ - تسوية الأرباح والخسائر عن الفترة حتى تاريخ الانفصال ، وتصحيح الأخطاء المتعلقة بأرباح وخسائر الفترات السابقة .

٢ - تسوية صافى أصول الشركة لقيمتها السوقية العادلة فى تاريخ الانفصال .

٣ - تقدير قيمة شهرة المحل عند انفصال الشريك إذا وجد ما يبرر وجودها .

ويتحدد حقوق الشريك المنفصل فى العادة بشروط الإتفاق . وإذا لم توضح شروط الإتفاق كيفية حساب حقوق الشريك المنفصل ، فيصبح من الواجب على المحاسب فى هذه الحالة الحصول على موافقة الشركاء لحساب حقوق الشريك المنفصل بصورة عادلة . وتتحدد حقوق الشريك المنفصل فى هذه الحالة برصيد رأسماله بعد تسويته بأرباح الفترة حتى تاريخ الانفصال والفترات السابقة ، وبمسحوباته ورصيد حسابه الجارى ، مضافا اليه نصيبه فى أرباح أو خسائر إعادة تقويم الأصول الملموسة بنسبة نصيبه فى الأرباح والخسائر التى كان يتمتع بها قبل الانفصال زائدا نصيبه فى شهرة المحل على هذا الأساس ، زائد نصيبه من آثار التسويات الخاصة بأرباح الفترات السابقة .

ويتطلب الأمر عند انفصال شريك تحديد الأرباح أو الخسائر عن المدة المنقضية من الفترة المحاسبية حتى تاريخ الانفصال وتحديد نصيبه منها طبقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر . كما يتطلب الأمر تسوية أرباح الفترات السابقة بما يكون قد وقع من أخطاء أو بما يكون قد ترتب على إتباع إجراءات محاسبية غير سليمة . ومن أمثلة ذلك عدم تلاؤم أقساط الإهلاك مع الاستخدام الفعلى للأصول الثابتة فى السنوات السابقة . أو إثبات مصروفات إيراديه على إعتبار أنها إضافات للأصول أو العكس .

ويتطلب الأمر أيضا تحديد القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول الملموسة ومقارنتها بصافى قيمتها الدفترية وتوزيع الأرباح أو الخسائر الناتجة عن ذلك لتحديد نصيب الشريك المنفصل منها . وإذا رغب الشركاء الباقين عندئذ إظهار الأصول فى الدفاتر بقيمتها السوقية العادلة ، فإن الإجراءات فى هذا الصدد لا تختلف عما سبق ذكره بصدد إنضمام شريك جديد . فإذا كان كمال وعاطف وعبيد شركاء فى شركة برأس مال قدره ١٢٠٠٠٠٠ جنيه بالتساوى ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، وقرر عبيد الانفصال عن الشركة ، وقرر كمال وعاطف لأستمرار فى الشركة ، وكانت الشركة تمتلك قطعة أرض قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠٠ جنيه وقيمتها السوقية عند انفصال عبيد ٢٥٠٠٠٠ ورغب كمال وعاطف إظهار القيمة السوقية للأرض فى الدفاتر فإن القيد يكون كالاتى :

٣ - إقفال باقى حسابات مكنون فى حساب حقوقه :

من حـ / رأس مال مكنون	٥٠٠٠٠
إلى مذكورين	
حـ / جارى مكنون (مدين)	٢٠٠٠
حـ / قرض مكنون من الشركة	١٠٠٠٠
حـ / الفوائد المستحقة على القرض	٩٠٠
حـ / حقوق مكنون	٣٧١٠٠
إقفال حسابات مكنون فى حساب حقوقه .	

وبترحيل هذه القيود لحساب حقوق مكنون يصبح رصيد حقوقه دائناً بمبلغ ٥٧١٠٠ جنيه فإذا افترضنا أنه اتفق مع الشريكان الباقيين على أن يحصل منها على مبلغ ١٧١٠٠ نقداً من خزانة الشركة على أن يسحب على كل من مأمون ومكنون كمبيالة على أموال كل الخاصة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لكل ، فإن قيمة الكمبيالة سوف تمثل زيادة فى رأس مال كل من الشريكين ويكون قيد الانفصال كالاتى :

من حـ / حقوق مكنون	٥٧١٠٠
إلى مذكورين	
حـ / النقدية	١٧١٠٠
حـ / برأس مال مأمون	٢٠٠٠٠
حـ / رأس مال ميمون	٢٠٠٠٠
إثبات انفصال مكنون عن الشركة بالقيمة الدفترية لحقوقه.	

٤ - انفصال الشريك بقيمة تزيد القيمة الدفترية :

قد ينص عقد اتفاق الشركة على منح الشريك المنفصل علاوة انفصال ، أو شهرة محل ، كما يترتب على إعادة تقويم صافى الأوصول زيادة حقوق الشريك المنفصل عن صافى القيمة الدفترية ، أو قد يترتب على انفصال الشريك تقدير شهرة محل تقابل القدرات الفائقة للشركة على تحقيق الأرباح . وسوف نتناول كل من هذه الحالات على التوالى .

١ - الشهرة للشريك المنفصل طبقا للعقد أو لاعادة التقويم :

إذا نص عقد الشركة على منح الشريك المنفصل شهرة محل ، أو اذا قدرت قيمة للشهرة عند انفصال الشريك فقد يرغب الشركاء الباقين فى اظهار قيمة الشهرة بالكامل فى الدفاتر ، أو فى اظهار ما يعادل حصة الشريك المنفصل فيها ، أو فى عدم اظهار أى قيمة للشهرة فى الدفاتر على الإطلاق ، وفى كل هذه الحوال يجعل حساب رأس مال الشريك المنفصل دائما بحصته فى الشهرة طبقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر . أو طبقا لعقد الشركة ، قبل إقفاله فى حساب الشريك المنفصل .

ولنفرض أن الشريك عبد الغفار فى شركة التضامن سعيد ومحمود وعبد الغفار قد قرر الانفصال عن الشركة فى ١٩٩١/٦/٣٠ . وقد بلغت أرصدة حسابات رأس مال الشركاء فى ذلك التاريخ ٦٠٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه ، ٨٠٠٠٠ جنيه لكل من عبد الغفار وسعيد ومحمود على التوالى . كما بلغت صافى الأرباح المحققة من ١/١ حتى ٩١/٦/٣٠ طبقا للحساب الختامى الذى تم تصويرة فى ذلك التاريخ ٢٦٥٠٠ جنيه ، كما أظهرت أرصدة الحسابات الأخرى ما يلى :

مسحوبات عبد الغفار ٢٠٠٠ جنيه (مدين) ، قرض عبد الغفار ٧٠٠٠ جنيه (مدين) . وفوائد دائنة مستحقة على عبد الغفار ٧٠٠ (مدين) ، احتياطى عام ٢٠٠٠٠ جنيه (دائن) . وكانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء على أساس منح عبد الغفار مرتب سنوى قدره ٢٤٠٠ جنيه ، وتوزع الأرباح بعد ذلك على أساس ٢:٣ : ٤ لكل من عبد الغفار وسعيد ومحمود على التوالى . وينص العقد على

تقدير شهرة المحل عند إنفصال شريك برسملة الأرباح الزائدة لمد خمس سنوات بمعدل ١٠ ٪ ، وقد بلغت القيمة المقدرة لشهرة المحل على هذا الأساس ٣٦٠٠٠ جنيه وقد رت باقى الأصول بقيمتها الدفترية .

ولتحديد حقوق الشريك المنفصل فى كل هذه الظروف ، يتم إجراء الآتى :
(أ) توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة + رصيد الإحتياطى العام :

عبد الغفار	سعيد	محمود	إجمالى
مرتب عبد الغفار عن ٦ شهور	١٢٠٠	—	١٢٠٠
الباقى بنسبة ٣ : ٢ : ٤	١٥١٠٠	٢٠١٣٣	٤٥٣٠٠
الأرباح + الإحتياطى العام	١٦٣٠٠	٢٠١٣٣	٤٦٥٠٠

ويجعل حساب التوزيع مديناً بمبلغ ٢٦٥٠٠ ، وحساب الإحتياطى العام مديناً بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، وتجعل حسابات الشركاء دائنة كالاتى : رأس مال عبد الغفار بمبلغ ١٦٣٠٠ جنيه ، رأس مال سعيد (أو حسابه الجارى بما يخصه من أرباح وحساب رأس المال بنصيبه فى الإحتياطى) مبلغ ١٠٠٦٧ جنيه ، رأس مال محمود (أو حسابه الجارى بما يخصه من أرباح وحساب رأس المال بنصيبه فى الإحتياطى) بمبلغ ٢٠١٣٣ جنيه .

(ب) معالجة شهرة المحل :

توزع شهرة المحل على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر فيبلغ نصيب عبد الغفار ١٢٠٠٠ جنيه ، نصيب سعيد ٨٠٠٠ جنيه ، ونصيب محمود ١٦٠٠٠ جنيه ، وتتوقف طريقة المعالجة الدفترية على رغبة الشركاء الباقين فى إظهار الشهرة بالكامل ، أو فى إظهار نصيب الشريك المنفصل فقط ، أو فى عدم إظهار الشهرة على الإطلاق .

فاذا ظهرت الشهرة بالكامل فى دفاتر الشركة الجديدة يكون القيد كالاتى :

من حـ / شهرة المحل		٣٦٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ / رأس مال عبد الغفار	١٢٠٠٠	
حـ / رأس مال سعيد	٨٠٠٠	
حـ / رأس مال محمود	١٦٠٠٠	

أما إذا كانت الرغبة هي إظهار نصيب الشريك المنفصل في الشهرة فقط فيكون القيد :

من حـ / شهرة المحل	١٢٠٠٠	
إلى حـ / رأس مال عبد الغفار .	١٢٠٠٠	

أما إذا لم يرغب الشركاء الباقين في إظهار الشهرة على الإطلاق فإن نصيب الشريك المنفصل يخفض من رؤوس أموال الشركاء الباقين كل بحسب نسبته في توزيع الأرباح والخسائر ، ويكون القيد في هذه الحالة كالآتي :

من مذكورين		
حـ / رأس مال سعيد	٤٠٠٠	
حـ / رأس مال محمود	٨٠٠٠	
إلى حـ / رأس مال عبد الغفار	١٢٠٠٠	

ويترتب على إثبات الشهرة دفترياً سواء بقيمتها بالكامل أو بصفة جزئية ، ما يترتب على ذلك في حالة انضمام شريك جديد إذا تغيرت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الباقين عما كانت عليه قبل انفصال الشريك ، فإذا أصبحت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين سعيد ومحمود بعد انفصال عبد الغفار ٣:٥ بعد أن كانت ٢:٤ وتم إظهار الشهرة بحصة عبد الغفار فقط (١٢٠٠٠ جنيه) ، فإنه يترتب على استفادها بعد ذلك مايلي :

سعيد	محمود	مجموع	الزيادة في رأس المال عند اثبات الشهرة
—	—	—	النقص في حقوق الشريك باستناد الشهرة .
٤٥٠٠	٧٥٠٠	١٢٠٠٠	
٤٥٠٠	٧٥٠٠	١٢٠٠٠	

ومن الواضح أنه إذا لم يتم إثبات الشهرة فسوف ينخفض رأس مال سعيد عند انفصال عبد الغفار بمقدار ٤٠٠٠ جنيه كما هو موضح في القيد السابق في الوقت الذي تنخفض حقوقه باستناد الشهرة بعد اثباتها بمقدار نصيب عبد الغفار بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه نتيجة تغير نسب توزيع الأرباح والخسائر بينه وبين محمود بعد انفصال عبد الغفار وفي نفس الوقت فقد حدث العكس بالنسبة لمحمود . وتلافياً لذلك يمكن للشريكين الباقيين عند الاتفاق على تغير نسب توزيع الأرباح والخسائر تسوية الآثار المترتبة على هذا التغير في حالة إثبات الشهرة عن طريق تحويل مبلغ ٥٠٠ جنيه من رأس مال محمود لرأس مال سعيد . (عليك أن توضح هذا التغير على كل من الشريكين الباقيين في حالة إثبات الشهرة بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه وتقوم بإجراء قيود التسوية في رأس مال الشريكين اللازمة لتلافي هذا الأثر) .

وبالرغم من أن المحاسبين لا يميلون عموماً لإثبات الشهرة دفترياً إلا في حالة الشراء المؤيد بمستندات موضوعية فإننا نرى أن إثبات الشهرة دفترياً في حالة وجود المبررات الكافية اقتصادياً لذلك يعد خطوة للأمام في الاتجاه الصحيح ، نحو إظهار القيمة الحقيقية للموارد المتاحة للمنشأة لأغراض الاستغلال في نشاطها . ولا شك في أن جزءاً كبيراً من قيمة الشهرة التي يتوافر لها المبررات الاقتصادية الكافية يرجع في كثير من الأحيان لقيمة الموارد البشرية المتاحة للمنشأة وقدرتها الانتاجية والاقتصادية المرتفعة ، والتي يهمل المحاسبون إظهارها بين مكونات الأصول .

ويلاحظ أن في مثالنا الجاري أنه سواء تم إثبات الشهرة بكامل قيمتها أو لم يتم

إثباتها على الإطلاق فإن رأس مال الشريك المنفصل يزيد بمقدار نصيبه فيها طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر (أو طبقاً لشروط الاتفاق إذا كان يترتب عليها اختلاف حصه الشريك المنفصل في الشهرة عن نصيبه في توزيع الأرباح والخسائر) .

جـ- إقفال الحسابات الخاصة بالشريك المنفصل في حساب الشريك المنفصل :
يتم ذلك من واقع البيانات المعطاه في المثال وقياساً على المثال السابق ، في العادة في هذه الحالة ، باجراء القيود التالية :

من حـ/ رأس مال عبدالغفار	٨٨٣٠٠	
الى حـ/ الشريك المنفصل (عبدالغفار)	٨٨٣٠٠	
رصيد رأس المال ٦٠٠٠٠ جنيه + حصته في الأرباح والاحتياطي		
١٦٣٠٠ جنيه + نصيبه في شهرة المحل ١٢٠٠٠ جنيه		

من حـ/ الشريك المنفصل (عبدالغفار)	٩٧٠٠	
الى مذكورين		
حـ/ مسحوبات عبد الغفار	٢٠٠٠	
حـ/ قرض عبد الغفار	٧٠٠٠	
حـ/ فوائد مستحقة على عبد الغفار	٧٠٠	

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد حساب الشريك المنفصل دائماً بمبلغ ٧٨٦٠٠ جنيه ، ويمثل التزاماً قبل الشريكين الباقيين في الشركة ، قد يقومون بسداده من أموالهم الخاصة مقابل الزيادة في رؤوس أموالهم كل على حسب الحصة التي ساهم بها في السداد ، أو قد يتم الاتفاق مع الشريك المنفصل على السداد الأجل من أصول الشركة ومن ثم يصبح رصيد حساب الشريك المنفصل من بنود الالتزامات الخاصة بالشركة الجديدة ويعالج محاسبياً على حسب شروط الاتفاق .

٢ - علاوة انفصال للشريك المنفصل :

قد يتفق الشركاء الباقين مع الشريك المنفصل على منحة علاوة على رأسماله عند انفصاله عن الشركة على أن تظل أصول الشركة بقيمتها الدفترية ودون إثبات شهرة محل . وتتحدد قيمة العلاوة بالإتفاق وتوزع على الشركاء الباقين طبقا لنسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم قبل انفصال الشريك . ويجعل رأس مال كل منهم مدينا بحصته في العلاوة مقابل جعل رأس مال الشريك المنفصل دائنا بقيمة العلاوة . والواقع أن الإجراءات المحاسبية في هذه الحالة لا تختلف عن حالة منح الشريك المنفصل شهرة محل دون تسجيلها في الدفاتر .

٣ - حقوق الشريك المنفصل في أرباح إعادة تقويم صافي الأصول :

يقتضى المنطق والعدالة في حالة انفصال شريك عن شركة التضامن ، كما كان عليه الوضع عند انضمام شريك جديد ، أن يعاد تقويم الأصول والخصوم المختلفة في تاريخ الانفصال ويتم إثباتها بقيمتها السوقية العادلة في دفاتر شركة التضامن الجديدة التي تتكون بين الشركاء الباقين بعد انفصال الشريك ، وذلك لإمكان تحديد الحقوق العادلة للشريك المنفصل من ناحية ، ومن ناحية أخرى لبداية أعمال الشركة الجديدة بقيم محاسبية لمواردها تتفق مع دلالتها الاقتصادية في ذلك التاريخ .

إلا أن العرف المحاسبى التقليدى عموماً محتماً بمعتقداته التاريخية في الموضوعية المستندية ، والحيطة والحذر أو التحفظ والثبات على مبدأ التكلفة التاريخية ، يقاوم هذا الاتجاه بكل ما لديه من حجج تفتقر الى الموضوعية العلمية . وعلى هذا الأساس غالبا ما تعالج حصة الشريك المنفصل في أرباح إعادة تقويم صافي الأصول معالجة علاوة الانفصال للشريك المنفصل مع الأبقاء على الأصول المختلفة في الدفاتر بقيمتها الدفترية التاريخية . ونحن نرى إذا كانت العدالة تقتضى إعادة تقويم صافي الأصول لتحديد حقوق الشريك المنفصل ، فإن العدالة تقتضى أيضا إثبات هذه

الأصول دفترياً بقيمتها العادلة لإبراز حقوق الشركاء الباقين فيها بصورة صادقة .
هذا وقد سبق أن ذكرنا أنه إذا تقرر إثبات الأصول دفترياً بقيمتها السوقية العادلة وقت انفصال الشريك فإنه يوسط لهذا الغرض حساب أرباح وخسائر إعادة التقويم .
وتجعل الأصول التى تزيد قيمتها السوقية عن قيمتها الدفترية مدينة بالفرق مقابل جعل هذا الحساب دائناً ، والعكس إذا قلت القيمة السوقية للأصول عن قيمتها الدفترية ، ثم يوزع رصيد حساب أرباح وخسائر إعادة التقويم على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم يجعله مديناً وجعل حسابات رأس المال دائنة كل بحسب نصيبه فى أرباح إعادة التقويم . ثم تقفل الحسابات الخاصة بالشريك المنفصل فى حساب الشريك المنفصل بنفس الاجراءات السابق بيانها .

ولنسوق لذلك مثلاً : أتفق الشركاء عبد الواحد وعبد الظاهر وعبد القاهر الذين كانوا يقتسمون الأرباح والخسائر فى شركة التضامن بينهم بالتساوى على أن يفصل عبد عبد القاهر بحقوقه فى الشركة بعد إعادة تقويم الأصول بقيمتها السوقية العادلة ومنح الشريك علاوة انفصال قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه تعادل حصته فى الشهرة التى لا يرغب الشركاء الباقين فى إظهارها فى الدفاتر . وقد تم الإتفاق على الانفصال فى بداية السنة المالية ٩١/١/١ حيث ظهرت ميزانية الشركة كما يلى :

شركة التضامن عبد الواحد وعبد الظاهر وشريكهما
الميزانية العمومية في ١٩٩١/١/١

الخصوم

الأصول

حقوق الشركاء			أراضي	٢٠٠٠٠
رأس مال عبد الواحد	٧٠٠٠٠		مباني	٨٠٠٠٠
جاري عبد الواحد	٦٠٠٠	٧٦٠٠٠	مخصص إهلاك	٤٠٠٠٠
رأس مال عبد الظاهر	٨٠٠٠٠		أثاث وتراكيبات	٢٥٠٠٠
جاري عبد الظاهر (مدين)	(٢٤٠٠)	٧٧٦٠٠	مخصص إهلاك	١٥٠٠٠
حـ/ رأس مال عبد القاهر	٦٠٠٠٠		مخزون بضائع	٤٠٠٠٠
جاري عبد القاهر	٧٠٠٠		عملاء	٥٥٠٠٠
قرض عبد القاهر للشركة	١٠٠٠٠		- مخصص دم. فيها	٥٠٠٠
فوائد مستحقة على القرض	١٢٠٠	٧٨٢٠٠	أوراق قبض	٣٠٠٠٠
مجموع حقوق وقروض			نقدية	٦٠٠٠٠
الشركاء		٢٣١٨٠٠		
موردون		٢٨٢٠٠		٢٦٠٠٠٠
		٢٦٠٠٠٠		

هذا وقد بلغت القيمة السوقية العادلة للأراضي في ذلك التاريخ ٨٠٠٠٠ جنيه
كما تبلغ القيمة السوقية العادلة للمباني نتيجة المغالاة في حساب الأهلاك ٥٥٠٠٠
جنيه ، كما وجد أن المخزون من البضائع يقوم على أساس الوارد أخيراً صادر أولاً
وبلغت قيمته إحلالة في تاريخ الميزانية ٥٥٥٠٠ جنيه إكما وجد أن مخصص الديون
يجب زيادته بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه أخرى ، كما يجب تكوين مخصص لأوراق القبض
بواقع ١٠ ٪ ، وقد أئفق الشركاء على أن يحصل عبد القاهر على ٣٥٧٠٠ جنيه من
حقوقه من النقدية الموجودة بالشركة ويتحرر له بالباقي سدين إذنيين متساويان في
القيمة أحدهما على عبد الواحد والثاني على عبد الظاهر يسدداهما من أموالها

الخاصة بعد ستة أشهر من تاريخ الانفصال دون فوائد حتى ذلك التاريخ . والمرغوب هو تسوية أصول الشركة لقيمتها السوقية العادلة وحساب حقوق عبد القاهر وإجراء ما يلزم من قيود يومية لإثبات ذلك وإثبات الانفصال . هذا مع العلم بأن أرباح السنة المالية المنتهية في ٩٠/١٢/٣١ قد تم حسابها وتوزيعها على الشركاء بطريقة صحيحة في ظل المبادئ والقواعد التي كان متفقاً عليها بين الشركاء الثلاثة .

١ - إعادة تقويم الأصول :

تزداد قيمة الأراضي بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وتزداد قيمة المباني بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وتزداد قيمة المخزون بمقدار ١٥٥٠٠ جنيه وتزداد قيمة الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ويتكون مخصص لأوراق القبض المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، ويتم كل ذلك بالقيد التالي :

من مذكورين		
حـ / الأراضي	٦٠٠٠٠	
حـ / المباني	١٥٠٠٠	
حـ / مخزون البضاعة	١٥٥٠٠	
الى مذكورين		
حـ / مخصص الديون المشكوك فيها .	٥٠٠٠	
حـ / مخصص أوراق القبض المشكوك فيها .	٣٠٠٠	
حـ / أرباح إعادة التقويم	٨٢٥٠٠	
إعادة تقويم أصول الشركة بمناسبة انفصال عبد القاهر .		

ثم يتم توزيع أرباح إعادة التقويم على الشركاء الثلاثة بالقييد التالى :

من حـ/ أرباح إعادة التقويم	٨٢٥٠٠
إلى حـ/ رأس مال الشركاء	
حـ/ رأس مال عبد الواحد	٢٧٥٠٠
حـ/ رأس مال عبد الظاهر	٢٧٥٠٠
حـ/ رأس مال عبد القاهر	٢٧٥٠٠
توزيع أرباح إعادة التقويم على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر .	

تم تحول علاوة الإنفصال الى رأس مال الشريك المنفصل عبد القاهر بالقييد التالى :

من مذكورين	
حـ/ رأس مال عبد الواحد	١٠٠٠٠
حـ/ رأس مال عبد الظاهر	١٠٠٠٠
الى حـ/ رأس مال عبد القاهر .	٢٠٠٠٠

وبالتالى يصبح رصيد رأس مال عبد القاهر ١٠٧٥٠٠ جنيه (٦٠٠٠٠ رصيد ميزانية + ٢٧٥٠٠ أرباح إعادة تقويم + ٢٠٠٠٠ علاوة إنفصال) ويصبح من الواجب إقفال حسابات الشريك المنفصل فى حساب حقوق الشريك المنفصل ، ويتم ذلك بالقييد التالى :

من مذكورين	
حـ/ رأس مال عبد القاهر (كما سبق حسابه)	١٠٧٥٠٠
حـ/ جارى عبد القاهر	٧٠٠٠
حـ/ قرض عبد القاهر للشركة	١٠٠٠٠
حـ/ الفوائد المستحقة على القرض	١٢٠٠
الى حـ/ حقوق عبد القاهر	١٢٥٧٠٠
حساب حقوق عبد القاهر فى الشركة بمناسبة إنفصاله	

ويصبح بعد ذلك من الواجب سداد حقوق عبد القاهر بالطريقة المتفق عليها ويتم ذلك بالقييد التالي :

١٢٥٧٠٠	من حـ / حقوق عبد القاهر إلى مذكورين
٣٥٧٠٠	حـ / النقدية
٤٥٠٠٠	حـ / رأس مال عبد الواحد (سند أذنى يسدد من المال الخاص)
٤٥٠٠٠	حـ / رأس مال عبد الظاهر (سند أذنى يسدد من المال الخاص)
	سداد حقوق عبد الظاهر المنفصل طبقاً لاتفاق الانفصال .

وبذلك تظل الشركة قائمة بين عبد الواحد وعبد الظاهر وعلى كل منهما أن يسدد لعبد القاهر السند الأذنى المستحق عليه من مالة الخاص بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه لكل ، وهو المبلغ الذى تم تعليته لرأس مال كل من الشريكين عند انفصال عبد القاهر .

لاحظ أيضا أنه كان من الممكن إعادة تقييم المباني بتخفيض مخصص الأهلاك بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه والواقع أن ذلك هو المفضل ، ولكننا عالجنا إعادة التقييم فى حساب المباني مباشرة تقريباً لذهن القارئ ، غير أن ذلك قد يترتب عليه بعض المشاكل فى خصوص حساب الأهلاك فيما بعد وإذا ما تم تخفيض المخصص بجعله مدينا بدلا من جعل حـ / المباني مدينا فسوف تكون النتيجة واحدة .

أما إذا تقرر الإبقاء على الأصول فى دفاتر الشركة الجديدة بين الشركاء الباقين بقيمتها الدفترية ، فإن حقوق الشريك المنفصل فى أرباح إعادة التقويم تعالج فى حساب رأس مال الشركاء الباقين مثلما تعالج علاوة الانفصال أو حقوق الشريك المنفصل فى الشهرة التى لا يتم إثباتها دفتريا .

وإذا تقرر إثبات الأصول دفتريا بقيمتها الجديدة وقت الانفصال وتغيرت نسبة

توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الباقين ، فإن الوضع فى هذه الحالة يجب تسويته بالطريقة الموضحة بصدد اثبات شهرة المحل فى الدفاتر .

٥ - انفصال الشريك بقيمة تقل عن القيمة الدفترية :

قد يوافق الشريك على الانفصال عن الشركة بأقل من القيمة الدفترية لحقوقه لأسباب عديدة منها المشاكل المالية الشخصية الخاصة به ، أو عدم توافقه مع باقى الشركاء ، أو الرغبة الملحة فى إستقلالة بعمل يرى أنه أكثر ربحية ، أو توقعاته بانخفاض ربحية الشركة فى المستقبل كما قد يكون السبب الحقيقى هو إنخفاض القيمة الحقيقية لصافى الأصول عن قيمتها الدفترية . وإذا كان السبب فى قبول الشريك الانفصال عن الشركة بأقل من حقوقه الدفترية يرجع لإنخفاض القيمة الحقيقية للأصول عن قيمتها الدفترية ، فإنه يصبح من الواجب منطقياً فى هذه الحالة تعديل الأصول لقيمتها الحقيقية فى دفاتر الشركة الجديدة للشركاء الباقين . إلا أن المحاسبين فى هذه الحالة - ولتعدد المبررات الأخرى بقبول الشريك المنفصل بهذا الوضع - يرون عدم تعديل حسابات الأصول وإعتبار الفرق بين القيمة الدفترية لحصة الشريك المنفصل والقيمة التى يقبل الحصول عليها فى سبيل الانفصال بمثابة علاوة رأس مال للشركاء الباقين .

فلو أفترضنا مثلاً إن الشريك حسين الذى تبلغ حقوقه الدفترية فى شركة التضامن فاروق وأسماعيل وحسين ٦٥٠٠٠ جنية فى ١/٩/١٩٩١ ، وهو التاريخ الذى قرر فيه الانفصال عن الشركة ، قد وافق على الحصول على ٥٠٠٠٠ جنية مقابل هذه الحقوق من الشركاء الباقين فى الوقت الذى كانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء الثلاثة بالتساوى ، فإنه يترتب على ذلك إجراء القيد الآتى :

٦٥٠٠٠	من حـ / رأس مال الشريك حسين
	الى مذكورين
٥٠٠٠٠	حـ / الشريك المنفصل (حسين)
٧٥٠٠	حـ / رأس مال فاروق
٧٥٠٠	حـ / رأس مال إسماعيل

ويتم سداد الشريك المنفصل بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه طبقاً للاتفاق .

٦ - وفاة الشريك :

يترتب على وفاة شريك من الشركاء فى شركة التضامن إنتهاء الشركة ما لم ينص عقد الاتفاق على خلاف ذلك . ويتطلب الأمر فى هذه الحالة ضرورة إقفال الحسابات وتسويتها فى تاريخ وفاة الشريك ، والقيام بإجراءات الجرد المختلفة لتحديد نصيب الشريك المتوفى فى الأرباح والخسائر حتى تاريخ الوفاة ، والذي تؤول حقوقه الأخرى إلى ورثته . فإذا نص العقد على إمكانية إستمرار الشركة بالشركاء الباقين فى حالة وفاة أحد الشركاء ، فيتطلب الأمر عندما تتحدد حقوق الشريك المتوفى التى تؤول إلى ورثته من رأس مال وأرباح وخلافة أن تظهر هذه الحقوق فى حساب من حسابات الالتزامات ويتم استبعادها من حقوق الملكية عن طريق فتح حساب لورثة الشريك المتوفى قياساً على حساب الشريك المنفصل . ويجب على الشركاء الباقين فى هذه الحالة تدبير الأموال اللازمة لسداد حقوق الشريك المتوفى لورثته عند مطالبتهم بها .

وقد ينص الاتفاق فى بعض الأحيان على عدم ضرورة إقفال الحسابات والقيام بالجرد الفعلى عند وفاة أحد الشركاء إلا إذا تمت الوفاة بطبيعتها فى نهاية الفترة المحاسبية . وفى ظل هذا النص عادة ما يرد بالاتفاق كيفية تحديد نصيب الشريك المتوفى فى الأرباح والخسائر منذ بداية الفترة حتى تاريخ الوفاة ، إذا تمت الوفاة خلال الفترة

المحاسبية . وقد يتم هذا التحديد على أساس تقديرى فى تاريخ الوفاة ، أو على أساس فعلى عند انتهاء الفترة المحاسبية .

فقد يحدد الاتفاق مثلاً أنه عند وفاة أحد الشركاء خلال الفترة المحاسبية يتحدد نصيب من الأرباح والخسائر على أساس متوسط نصيبه فى الأرباح والخسائر لعدة سنوات سابقة مضروباً فى نسبة المدة المنقضية من الفترة المحاسبية إلى مدة المحاسبية بأكملها .

فإذا كان عبد السميع وعند الغفار وعبد الودود شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى مثلاً . وتوفى عبد الودود فى ٩/٣٠ قبل نهاية الفترة المحاسبية بثلاثة أشهر ، وكان اتفاق الشركة ينص أن يقدر نصيب المتوفى على أساس متوسط نصيبه فى الأرباح والخسائر للسنوات الأربع السابقة على الوفاة ، وقد كان نصيب عبد الودود فى هذه السنوات الأربع كالتالى :

٤٠٠٠ أرباح السنة الأولى (١٣٥٠) جنيه خسائر السنة الثانية ٦٤٥٠ جنيه
أرباح السنة الثالثة ٦٩٠٠ أرباح السنة الرابعة . فان متوسط نصيبه يكون ٤٠٠٠ جنيه
(٤٠٠٠ + ٦٤٥٠ + ٦٩٠٠ - ١٣٥٠) ÷ ٤) ويكون نصيبه عن المدة المنقضية من الفترة المحاسبية التى تمت فيها الوفاة هو ٣٠٠٠ جنيه ($\frac{9}{12} \times 4000$) ويتم إجراء القيد الآتى لإثبات نصيب المتوفى فى الأرباح عن الفترة المنقضية حتى تاريخ الوفاة على الأساس الحكمى المتفق عليه مع الشركاء .

٣٠٠٠	من حـ / حصة عبد الودود فى الأرباح المقدرة
٣٠٠٠	إلى حـ / رأس مال عبد الودود

ويقفل حساب حصة عبد الودود فى الأرباح المقدرة فى هذه الحالة فى نهاية العام فى حساب التوزيع بإعتباره ما تم توزيعه فعلاً للشريك المتوفى ، وتوزع باقى الأرباح (أو الخسائر) على الشركاء الباقين طبقاً لاتفاق توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم

كما يمكن أن ينص الاتفاق على الانتظار بتحديد نصيب الشريك المتوفى في الأرباح والخسائر حتى نهاية الفترة المحاسبية التي تتم فيها الوفاة . وفي هذه الحالة يمكن أن يتحدد نصيب الشريك المتوفى الذي يؤول الى ورثته في نهاية الفترة على أساس نسبة المدة المتقضية من الفترة المحاسبية إلى مدة الفترة المحاسبية بأكملها ، ذلك إذا حصل الورثة على حقوقه الاخرى من الشركة اعتباراً من تاريخ الوفاة . أما إذا ظلت حقوق الشريك المتوفى مستمرة في الشركة حتى نهاية الفترة المحاسبية دون سدادها للورثة ، فيمكن أن يتحدد نصيبه الذي يؤول الى ورثته في الأرباح (أو الخسائر) في هذه الحالة بنصيبه عن الفترة المحاسبية بأكملها ، أو بنصيبه حتى تاريخ الوفاة مضافاً اليه الفائدة على حقوقه المستثمرة في الشركة منذ تاريخ الوفاة حتى نهاية الفترة . وفي كل الأحوال فإن شروط الاتفاق هي التي تحدد كيفية حساب نصيب الشريك المتوفى من الأرباح والخسائر حتى تاريخ الوفاة ، اذا لم يستوجب الامر إقفال الحسابات وتحديد حقوقه في ذلك التاريخ .

ولتقرض مثلاً أن حقوق الشركاء في شركة التضامن محسن ومؤمن والغندور ظهرت في الميزانية العمومية في ١٩٩٠/١٢/٣١ وذلك بعد توزيع الأرباح طبقاً للآتي :

شركة التضامن محسن ومؤمن وشريكهما

الميزانية العمومية في ١٩٩٠/١٢/٣١

الأصول	المخصصات	
حقوق الشركاء		
حقوق محسن		
رأس المال	٩٢٠٠٠	
الحساب الجاري	١٨٠٠٠	
قرض محسن للشركة	٢٠٠٠٠	
جملة حقوق محسن		١٣٠٠٠٠
حقوق مؤمن		
رأس المال	٨٣٠٠٠	
الحساب الجاري	١٥٠٠٠	
جملة حقوق مؤمن		٩٨٠٠٠
حقوق الغندور		
رأس المال	٨٠٠٠٠	
الحساب الجاري (مدين)	(١٠٠٠٠)	
جملة حقوق الغندور	٧٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
احتياطي عام		٣٠٠٠٠
مجموع حقوق الشركاء		٣٢٨٠٠٠

هذا وقد توفي الغندور الى رحمة الله في ١٩٩١/٩/٣٠ . وكان عقد الشركة ينص على أنه في حالة وفاة أحد الشركاء خلال الفترة المحاسبية فإنه يلتزم تسوية حقوقه في تاريخ الوفاة وسدادها للورثة فيما عدا نصيبه في الأرباح عن الفترة المنتقضية حتى تاريخ الوفاة فيتم الانتظار في شأن تحديد الوفاء بها حتى نهاية العام . وقد كان لدى الشركة قطعة أرض تكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه بلغت قيمتها السوقية في تاريخ الوفاة

٧٠٠٠٠ جنيه كما قدرت شهرة محل طبقا للعقد على ما يعادل خمسة أمثال متوسط ربحية السنوات العشرة السابقة على سنة الوفاة أو الانفصال بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه . وحيث كانت الأرباح والخسائر توزع بالتساوى وكانت الشركة لا يتوافر لديها نقدية كافية للوفاء بحقوق الورثة طبقا للعقد فقد قام كل من محسن ومؤمن بزيادة رأس مال كل منهما بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تقدماً كما قررا عدم إثبات الشهرة في الدفاتر ووافقا على تعديل قيمة الأراضي لقيمتها السوقية في تاريخ الوفاة . وفي ١٩٩١/١٢/٣١ بلغت صافي الأرباح القابلة للتوزيع ٣٠٠٠٠ جنيه . ومن واقع هذه المعلومات يمكننا حساب حقوق ورثة الغندور في تاريخ الوفاة بخلاف نصيبهم في أرباح العام كالتالى :

٧٠٠٠٠	رأس مال الغندور بعد خصم حسابه الجارى المدين
١٠٠٠٠	نصيب الغندور فى الاحتياطى بواقع الثلث
١٥٠٠٠	نصيب الغندور فى زيادة القيمة السوقية للأراضي
٢٠٠٠٠	نصيب الغندور فى الشهرة التى تقرر علم إثباتها
<u>١١٥٠٠٠</u>	جملة الحقوق المستحقة للورثة فى تاريخ الوفاة

ويلزم لإظهارها فى دفاتر الشركة وكذا إجراء ما يلزم بخصوص عدم إثبات الشهرة وبخصوص زيادة رأس مال محسن ومؤمن إجراء القيود التالية .

من حد الإحتياطي العام		٣٠٠٠٠
الى مذكورين		
حد / رأس مال محسن	١٠٠٠٠	
حد / رأس مال مؤمن	١٠٠٠٠	
حد / رأس مال الغندور	١٠٠٠٠	
توزيع الإحتياطي العام بنسبة توزيع الأرباح والخسائر لوفاة الغندور		
من حد الأراضى		٤٥٠٠٠
من مذكورين		
حد / رأس مال محسن	١٥٠٠٠	
حد / رأس مال مؤمن	١٥٠٠٠	
حد / رأس مال الغندور	١٥٠٠٠	
إعادة تقييم الأراضى بقيمتها السوقية العادلة فى ٩١/٩/٣٠ تاريخ وفاة الغندور (وكان من الممكن طبعاً توسيط حساب أرباح إعادة التقييم)		
إلى مذكورين		
حد / رأس مال محسن		١٠٠٠٠
حد / رأس مال مؤمن		١٠٠٠٠
الى حد / رأس مال الغندور	٢٠٠٠٠	
نصيب الغندور فى الشهرة التى تقرر علم اثباتها وقد عولجت بمشابة علاوة رأس مال للمتوفى من الشريكان الباقيان		
من حد / رأس مال الغندور		١٠٠٠٠
الى حد / جارى الغندور	١٠٠٠٠	
اقفال رصيد الحساب الجارى المدين للغندور فى حساب رأسماله		

من حـ / النقدية		١٢٠٠٠٠
الى مذكورين		
حـ / رأس مال محسن	٦٠٠٠٠	
حـ / رأس مال مؤمن	٦٠٠٠٠	
زيادة رأس مال الشريكين لتوفير النقدية لسداد حقوق الغندور في تاريخ وفاته لورثته		
من حـ / رأس مال الغندور		١١٥٠٠٠
الى حـ / حقوق ورثة الغندور	١١٥٠٠٠	
اقفال حساب رأس مال الغندور بعد تسويته بكل مستحقاته وحسابه الجارى دون نصيبه فى أرباح الفترة فى حساب حقوق ورثته فى تاريخ الوفاة		
من حـ / حقوق ورثة الغندور		١١٥٠٠٠
الى حـ / النقدية	١١٥٠٠٠	
سداد حقوق ورثة الغندور دون النصيب فى أرباح العام		
من حـ / توزيع الأرباح والخسائر		٣٠٠٠٠
الى مذكورين		
حـ / جارى محسن	١١٢٥٠	
حـ / جارى مؤمن	١١٢٥٠	
حـ / حقوق ورثة الغندور	٧٥٠٠	
تحديد نصيب الورثة $٣٠٠٠٠ \times \frac{١}{٣} \times \frac{٣}{٤}$ وتوزيع الأرباح والخسائر عن العام		
من حـ / حقوق ورثة الغندور		٧٥٠٠
الى حـ / النقدية	٧٥٠٠	
سداد حقوق الورثة فى نصيب الغندور فى أرباح العام عن تسعة اشهر		

وعليك بأعداد قائمة توضح فيها التغيرات التى طرأت على رأس مال كل من محسن ومؤمن نتيجة وفاة الغندور

وسواء نص الاتفاق على ضرورة إقفال الحسابات فى تاريخ الوفاة أو الانتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية فإنه يصبح من الواجب فى كل الأحوال إقفال حسابات حقوق الشريك المتوفى قبل الشركة والتزاماته قبلها فى حساب ورثة الشريك المتوفى اعتباراً من تاريخ الوفاة .

التأمين على حياة الشركاء ووفاة أحد الشركاء :

قد ينص عقد اتفاق تكوين الشركة على قيام كل شريك من الشركاء بالتأمين على حياته لصالح الشركاء الآخرين ، أو أن يقوم الشركاء بشراء بوليصة مشتركة تصبح مستحقة للشركاء الباقين عند وفاة أحد الشركاء . وعادة ما يقترن هذا النص باتفاق الشركاء على استمرار الشركة بين الشركاء الباقين فى حالة وفاة أحدهم حتى لا يترتب على هذه الوفاة متاعب مالية لباقي الشركاء لإضطرارهم القيام بسداد حقوق المتوفى فى الشركة لورثته . وعادة ما يعالج قسط بوليصة التأمين فى هذه الحالة باعتباره توزيعاً للربح حيث يتحمل كل شريك بنصيبه فى القسط طبقاً لنسبته فى توزيع الأرباح والخسائر ، وعندما يحل إستحقاق البوليصة بوفاة أحد الشركاء وتحصل قيمتها من شركة التأمين فإن هذه القيمة يتم توزيعها بين الشركاء الباقين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم ، وبالنقدية المتوفرة يتم سداد حصة الشريك المتوفى إلى ورثته .

فإذا قام حسن وحسين وحسونة الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى بشراء بوليصة تأمين مشتركة على حياتهم بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه يبلغ قسطها السنوى ٣٦٠٠ جنيه ، وتستحق للشركاء الباقين فى حالة وفاة أحد الشركاء ، فإن قسط البوليصة فى هذه الحالة يحمل لحساب التوزيع سنوياً حيث يجعل حساب التوزيع لدينا ويجعل حساب قسط البوليصة دائماً ، وعند سداد القسط يجعل حساب القسط لدينا وحساب النقدية دائماً ، ويتم ذلك حتى إذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء غير متساوية لأن كل شريك سيتحمل بنصيبه من القسط طبقاً لنسبته فى توزيع الأرباح والخسائر ، عند تحميل القسط لحساب التوزيع وتوزيع ما يتبقى من أرباح (أو خسائر) على الشركاء طبقاً لهذه النسب .

وعند تحصيل قيمة البوليصة في مثالنا الجارى لوفاة الشريك حسونه مثلاً فإن عملية التحصيل يتم إثباتها دفترياً كالاتى :

من حـ/ النقدية		٩٠٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ رأس مال حسن	٤٥٠٠٠	
حـ رأس مال حسنين	٤٥٠٠٠	
توزيع قيمة بوليصة التأمين المحصلة عند وفاة حسونة		
بين حسن وحسنين بالتساوى		

وإذا بلغ رصيد ورثة الشريك المتوفى بعد إقفال حسابات رأسماله ومسحوباته وقروضه وحسابه الجارى وحصته فى أرباح العام ، وما قد يترتب على وفاته لورثته من حقوق أخرى قبل الشركة طبقاً لشروط العقد ، مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه مثلاً ، فإنه يتم سداد هذا الرصيد للورثة يجعل حساب ورثة الشريك المتوفى مديناً ، وحساب النقدية دائناً .

أسئلة وتمارين على الفصل الخامس

أولا : الأسئلة :

١ - قارن بأختصار بين حالات منح الشهرة للشريك المنفصل وحالات منح الشهرة للشركاء الباقين .

٢ - علل بأختصار خطأ أو صواب من العبارات التالية :

(أ) إذا ظلت الشركة قائمة بعد انفصال أحد الشركاء فلا بد وأن تتغير حقوق الشركاء الباقين عما كانت قبل انفصال الشريك المنفصل مهما كانت أسباب الانفصال وشروطه .

(ب) إذا نص الاتفاق على منح الشريك المنفصل شهرة مقدرة بطريقة ما وظهرت هذه الشهرة بحصة المنفصل في الدفاتر فذلك يستوجب بقاء الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الباقين على ما كان عليه قبل الانفصال .

(جـ) يترتب على إعادة تقويم بعض الأصول عند انفصال شريك ضرورة زيادة رأس مال كل الشركاء الباقين .

(د) عادة ما تمثل الشهرة الممنوحة للشريك المنفصل وسيلة من وسائل اغرائه بالانفصال ومن ثم وجب عدم إثباتها في الدفاتر .

(هـ) عندما يقرر أحد الشركاء الانفصال عن الشركة فأن حقوقه يمكن حسابها من واقع أرصدة حساباته المختلفة في دفاتر الشركة في تاريخ الانفصال .

٣ - برر خطأ أو صواب كل إجابة من الاجابات المعطاه لكل حالة من الحالات التالية بالمبررات العلمية الكافية .

الحالة ١ :

إذا انفصل ابراهيم من شركة التضامن بينه وبين إسماعيل وسعد الدين مقابل الحصول على ٦٠٠٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغت فيه أرصدة حقوق الشركاء الثلاثة على التوالي ٥٠٠٠٠ ، ٧٠٠٠٠ ، ٨٠٠٠٠ جنيه لكل من ابراهيم واسماعيل وسعد الدين على التوالي ، وحيث كانت الأرباح والخسائر توزع بينهم بالتساوي فهذا يعنى .

(أ) حصول ابراهيم على علاوة إنفصال بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تمثل تخفيضا لحقوق كل من اسماعيل وسعد الدين بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه لكل تشجيعا لانفصاله.

(ب) وجود شهرة محل تبلغ قيمتها ٣٠٠٠٠ جنيه يبلغ نصيب ابراهيم منها ١٠٠٠٠ جنيه .

(ج) يمكن للشريكان الباقيان إثبات شهرة المحل بالكامل أو بمجرد نصيب ابراهيم .

(د) أسباب أخرى بخلاف ما تقدم

(هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة ٢ :

إذا ترتب في الحالة السابقة إثبات شهرة محل بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ليتم إستفادها على مدار خمس سنوات ، وإذا ظلت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكان الباقيان على ما كانت عليه قبل الانفصال : فسوف يترتب على ذلك .

(أ) حصول كل من إسماعيل وسعد الدين على ١٠٠٠٠ زيادة في حقوقه عند إثبات الشهرة وتحمل كل منهما بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه لإستفادها .

(ب) تكون النتيجة بعد استنفاد الشهرة كما لو كان ابراهيم قد منح علاوة إنفصال .

(ج) يجب أن تكون الشهرة من حق الشريكان الباقيان ومن ثم لا يجب أن يتم إثبات ما يزيد عن ٢٠٠٠٠ جنيه حتى لا يضار الشريكان لحساب الشريك المنفصل ابراهيم .

(د) بعض ما تقدم .

(هـ) شئ بخلاف ما تقدم .

الحالة ٣ :

عندما أراد أسعد الانفصال عن أمجد وأيمن في شركة التضامن بينهما حيث كانت الأرباح والخسائر توزع بينهم بنسبة ١ : ٢ : ١ تنازل من حقوقه الدفترية البالغ مقدارها ٧٥٠٠٠ جنيه عن ١٥٠٠٠ جنيه وأنفصل مقابل حصوله على مبلغ ٦٠٠٠٠ نقداً وهذا يعنى .

(أ) أن القيمة الدفترية لصافى الأصول تزيد عن قيمتها السوقية العادلة في تاريخ الانفصال بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .

(ب) لحاجة أسعد الملحة للحصول على نقدية فقد وافق أن يحصل الشريكان الباقيان على علاوة قدرها ١٥٠٠٠ جنيه توزع بينهم بنسبة ١ : ٢ .

(ج) كان من الممكن إثبات شهرة محل بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ليحصل أسعد على حقوقه كاملة .

(د) كل ما تقدم .

(هـ) بعض ما تقدم .

(و) شئ بخلاف ما تقدم .

الحالة ٤ :

بلغت حقوق الشريك سعيد المتوفى في شركة التضامن بينه وبين عبده وعبد الرحيم بعد تسويتها بجميع مستحقاته الدفترية مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وقد توفى الشريك في منتصف العام كما وجد أن إعادة تقييم الأصول سوف يترتب عليها أرباح إعادة تقييم ، وكانت الأرباح توزع بين الشركاء الثلاثة بالتساوى ، وهذا يعنى .

(أ) ضروره حصول ورثة المتوفى على مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه مضافاً إليها ثلث أرباح إعادة التقييم عند الوفاة .

(ب) خوفاً من أن نتيجة عمليات العام قد تؤدي الى خسائر فيكتفى بسداد مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه حتى يتم حساب نصيب المتوفى في نصف أرباح أو خسائر العام ويسدد الباقي .

(ج) مالم ينص العقد على خلاف ذلك فإنه يلزم تسوية الحسابات وتحديد نصيب الفترة حتى تاريخ الوفاة من أرباح أو خسائر وتسوية حقوق المتوفى بنصيبه منها قبل سدادها للورثة .

(د) كل ما تقدم .

(هـ) بعض ما تقدم .

(و) لا شيء مما تقدم .

الحالة هـ :

كان عبد البصير وعبدالناصر شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى . وأراد عبد البصير الانفصال عن الشركة ببيع حصته لعبد الناصر بمبلغ يقل عن قيمتها السوقية العادلة بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه ووافق عبد الناصر على ذلك وسدد ما تبقى من حقوق عبد البصير من أمواله الخاصة . ويترتب على ذلك .

(أ) زوال شركة التضامن وتحولها لمنشأة فردية الأمر الذى يستدعى إعلام الغير .

(ب) وكأن عبد الناصر قد حصل على علاوة انفصال تمثل زيادة حقيقية فى رأس ماله لم يقم بسدادها تبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

(ج) لا بد وأن يبحث عبد الناصر عن شريك جديد يحل محل عبد البصير ويقوم بشراء حصته طبقاً للإتفاق حتى تستمر الشركة بين شريكين متضامنين .

(د) بعض ما تقدم

(هـ) شيء بخلاف ما تقدم .

ثانياً التمارين :

التمرين الأول :

كان محمد وماهر وفخرى شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١: ٢: ٣ وكان رأس مال كل منهم ٢٦٦٠٠ جنيه ، ٤٢٦٠٠ جنيه ، ٦٩٢٠٠ جنيه على التوالي وقد أراد فخرى الانفصال عن الشركة على أن يستمر الشريكان الباقيان في الشركة وقد أئفق الشركاء على دفع مبلغ ٨٠٠٠٠ لفخرى مقابل حقوقه في الشركة على أن تسجل شهرة المحل بقيمتها الكلية كما يتضمنها الاتفاق مع فخرى . وقد استمر محمد وماهر في الشركة لمدة سنتين بعد انفصال فخرى يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ حيث بلغت الأرباح الصافية عن السنتين مبلغ ٦٧٥٠٠ جنيه ، وقد بلغت مسحوبات محمد خلال هذه الفترة (السنتين) مبلغ ١٦٨٠٠ جنيه كما بلغت مسحوبات ماهر ٢٨٠٠٠ جنيه ، وبعد مضي هاتين السنتين ائفق محمد وماهر على تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر الى ٢ : ٣ بحيث تصبح أكثر عدالة ، وفي السنة الثالثة بعد انسحاب فخرى حققت الشركة أرباحاً قدرها ٤٣٣٠٠ جنيه وسحب محمد مبلغ ٨٤٠٠ جنيه وماهر ١٤٤٠٠ جنيه كما قرر الشريكان في نهاية السنة الثالثة استئفاد شهرة المحل بالكامل حيث لم يستئفد منها شيء منذ انسحاب فخرى .

المطلوب :

(أ) اعداد قائمة توضح التغيرات في حقوق كل من الشريكين محمد وماهر في الشركة منذ تاريخ انسحاب فخرى حتى نهاية السنة الثالثة ، بفرض أن الشريكان لم يقوموا بتعديل رصيد حقوقها في الشركة عند الاتفاق على تغيير نسب الأرباح والخسائر بينهما .

(ب) بفرض أن الشهرة التي يتم تسجيلها في تاريخ انسحاب فخرى تقتصر على نصيبه فيها ، فما أثر ذلك على حقوق كل من محمد وماهر بالمقارنة بما لو تم تسجيل الشهرة بكامل قيمتها وذلك عندما قرر الشريكان استئفاد الشهرة بالكامل .

(ج) ماهى التسوية التى تراها عادلة لحقوق كل من الشريكين عند تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر فى كل من الحالتين السابقتين . قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لهذه التسوية فى كل من الحالتين .

التمرين الثانى :

سامى ومجدى وحسام شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وفى ١٩٩١/١٢/٣١ حيث بلغ رأس مال حسام ٤٢٠٠٠ جنيه ، ومسحوبات حسام ٨٠٠٠ جنيه ، وقبل توزيع الأرباح والخسائر عن العام قرر حسام أن يفصل عن الشركة وقرر الشريكان الباقيان استمرار الشركة فيما بينهما وقد بلغ رصيد الأرباح والخسائر فى ذلك التاريخ ٣٣٠٠٠ جنيه أرباح .

المطلوب :

اجراء ما يلزم من قيود يومية لتسوية حقوق الشريك المنفصل وإثبات انفصال فى كل من الحالات التالية ، وتصوير حسابات رأس مال الشريكان الباقيان فى كل من الحالات ٢، ٤، ٥، ٦، ٨

- ١ - انفصال حسام بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه سددت نقداً من خزينة الشركة .
- ٢ - انفصال حسام بمبلغ ٥٣٠٠٠ جنيه سدد منها مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه والباقى بكميالة مسحوبة على الشركة تستحق السداد خلال ستة أشهر وبدون إثبات شهرة المحل .
- ٣ - كالحالة السابقة مع إثبات الشهرة جزئياً بتصيب حسام فيها .
- ٤ - كالحالة السابقة مع إثبات الشهرة بكامل قيمتها التى تضمنها اتفاق انفصال حسام .
- ٥ - انفصال حسام بمبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه سدد منها نقداً ٢٥٠٠٠ جنيه من خزينة الشركة ويسدد الباقى بكميالتين متساويتين فى القيمة مسحوبة على كل من

الشريكين بصفة شخصية ، على أن يتم إثبات الشهرة بمقدار نصيب حسام فيها ويتم تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين سامى ومجدى بعد انفصال حسام إلى ٦٠٪ للأول و ٤٠٪ للثانى ، مع تسوية حقوق كل من الشريكين على هذا الأساس لما قد يترتب على استنفاد الشهرة فيما بعد .

٦ - كالحالة السابقة تماماً مع إثبات الشهرة بالكامل .

٧ - كالحالة الخامسة مع عدم إثبات أى شهرة فى الدفاتر .

٨ - انفصال حسام بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنية سددت نقداً من خزينة الشركة .

التمرين الثالث :

كمال وعلى شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٢ وقد قرر كمال الانفصال عن الشركة وقرر على شراء حقوقه فيها لتصبح منشأة فردية، حيث تم إعلام الدائنين بذلك وقبلوه . وقد اتفق الشريكان على إعادة تقويم الأصول الثابتة وتقدير شهرة المحل وإثباتها دفترياً بنصيب كمال فيها ، وقد بلغت القيمة السوقية العادلة للأصول الثابتة فى تاريخ الانفصال ١٨٠٠٠٠ جنية فى الوقت الذى بلغت صافى تكلفتها الدفترية ١٤٠٠٠٠ جنية ، كما قدرت شهرت المحل بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية ، ولما كان رأس المال العامل للشركة فى تاريخ انفصال كمال يبلغ ١٤٠٠٠٠ جنية فقد إتفق الشريكان على أن يحصل كمال على ثلث حقوقه نقداً ، وعلى أوراق مالية كانت تحتفظ بها الشركة تبلغ قيمتها السوقية التى تتساوى مع قيمتها الدفترية فى تاريخ الانفصال ٢٤٠٠٠ ، ويحصل على كمبيالة تستحق بعد ستة أشهر بباقى مستحقاته . وقد أظهرت الميزانية العمومية التى تم إعدادها للمنشأة على بعد انفصال كمال مباشرة الأرصدة التالية : أصول متداولة ١٠٦٠٠٠ جنية ، أصول أخرى ٦٠٠٠ جنية ، أصول ثابتة ١٦٤٠٠٠ جنية شهره محل ١٨٠٠٠ جنية رأس مال على ١٠٠٠٠٠ جنية ، إلتزامات ١٩٤٠٠٠ جنية .

المطلوب :

إعداد الميزانية العمومية قبل انفصال كمال وبعد اجراء التسويات اللازمة لحقوقه في الشركة طبقا لشروط الانفصال الموضحة بعالية .

التمرين الرابع :

سعيد البغل وحموده القفل وعبد الهلاب وعبد الحميد الجحش شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي بعد حساب فائدة على رأس المال بمعدل ١٠ ٪ سنوياً على رصيد رأس المال بعد خصم المسحوبات في نهاية العام . وينص عقد الشركة على استمرار الشركة بين الشركاء الباقين في حالة موت أحد الشركاء ، على أن تتحدد حقوق المتوفى التي تؤول الى ورثته كالاتى :

١ - فائدة رصيد رأس المال منذ بداية السنة المالية حتى تاريخ الوفاة وبعد خصم المسحوبات بمعدل ١٠ ٪ سنوياً ..

٢ - حصة من الأرباح تعادل متوسط ما حصل عليه خلال السنوات الثلاث السابقة للوفاة منسوبة الى المدة المنقضية من السنة المالية حتى تاريخ الوفاة الى السنة المالية .

٣ - رصيد رأس المال في تاريخ الوفاة بعد خصم رصيد المسحوبات .

٤ - تسدد هذه الحقوق للورثة في ١/٣١ من السنة المالية التالية للسنة التي حدثت فيها الوفاة مع حساب فائدة بمعدل ٦ ٪ عليها منذ تاريخ الوفاة حتى تاريخ السداد .

٥ - يقتسم الشركاء الباقين الأرباح المتبقية (أو الخسائر) عن سنة الوفاة بالتساوي فيما بينهم بعد حساب فائدة على رأس المال طبقا لشروط العقد .

وفي ١٩٩١/٦/٣٠ توفي عبد الهلاب وقد بلغ مجموع الأرباح المحققة عن السنوات الثلاث السابقة على تاريخ الوفاة ٤٣٩٢٠ جنيه . هذا ولم يقم أي من الشركاء منذ تكوين الشركة باجراء أي إضافة الى رأسماله كما قام كل من الشركاء بسحب ما يعادل حصته في الأرباح سنوياً . وفي ١٩٩١/١٢/٣١ أظهر ميزان مراجعة الشركة الأرصدة التالية : رأس مال البغل ٢٤٠٠٠ ، رأس مال القفل ٢٢٠٠٠ جنيه ،

رأس مال الهلاب ٢٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال الجحش ١٨٠٠٠ جنيه ، مسحوبات
البغل ٢٤٠٠ جنيه ، مسحوبات القفل ٢٤٠٠ ، مسحوبات الهلاب ١٠٠٠ جنيه ،
مسحوبات الجحش ٢٤٠٠ جنيه ، مخزون ١٩٩١/١/١ ٢٠٠٠٠ جنيه ، خصم
مكتسب ٤٠٠٠ جنيه نقدية ٢٨٠٠٠ جنيه ، مبيعات ٤٢٢٠٠٠ جنيه ، ديون
معدومة ٣٢٠٠ جنيه أوراق قبض ٢٠٠٠ جنيه مصروفات عمومية ٢٣٠٠ جنيه
اهلاك ٣٢٥ جنيه ، مدينون ٦٤٠٠٠ جنيه مخصص ديون ٤٦٢٥ مصاريف انتقال
٢٠٠٠ جنيه ضرائب ٢٠٠ جنيه إيجار مباني ٤٠٠ جنيه (إدارة) أراضي ٢٠٠٠
جنيه ، مباني ١٢٠٠٠ جنيه ، آلات ٣٠٠٠ جنيه (إدارة) أراضي ٢٠٠٠ جنيه أجور
ومرتبات العاملين ٥٠٠٠٠ مشتريات ٣٥٥٠٠٠ مباني ١٢٠٠٠ جنيه ، مخصص
اهلاك آلات ومباني ٤٠٠٠ جنيه ، أثاث وتركيبات ٥٠٠ جنيه دائنون ٣٦٠٠٠
جنيه ، مصروفات أخرى متنوعة ١٥٠٠ .

المطلوب :

- ١ - اذا علمت أن مخزون آخر الفترة بلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ، قم بتصوير
الحسابات الختامية والميزانية العمومية للشركة في ١٩٩١/١٢/٣١ .
- ٢ - قم باجراء قيود اليومية اللازمة لتحديد حقوق الشريك المتوفى ، ثم قم
بتصوير حسابات الشركاء الأربعة كما تظهر في ١٢/٣١ / بعد توزيع أرباح العام .
- ٣ - قم باجراء القيود اللازمة لاثبات سداد حقوق المتوفى لورثته في
١٩٩٢/١/٣١ تم ثم بتصوير حسابات رأس مال الشركاء الباقيين في ذلك التاريخ .

الفصل السادس

فى شركات التضامن والتوصية البسيطة

تغير الشركاء - الإنضمام والإنفصال معاً

١ - مقدمة :

عالجنا فى الفصلين السابقين كل من حالات الإنضمام وحالات الإنفصال بصفة مستقلة . غير أنه فى كثير من الأحيان نجد إنفصال أحد الشركاء مصحوباً بإنضمام شريك جديد لعدد من الأسباب أهمها : أن تكون الشركة مكونة من شريكين فإذا انفصل أحدهما وكان ذلك فى مقدور الشريك الباقى تحولت إلى منشأة فردية ، وحتى تظل شركة أشخاص فيلزم إنضمام شريك بديل عن الشريك الذى يرغب فى الإنفصال . أو يرغب أحد الشركاء فى الإنفصال ويوافق الشركاء على ذلك فى الوقت الذى لا يكون لدى الشركة أو الشركاء الباقين النقدية الكافية للوفاء بحقوق الشريك المنفصل ، الأمر الذى قد يؤدى إلى ضرورة أنضمام شريك جديد برأس مال نقدى يمكنهم من ذلك ، أو قد يتفق أحد الشركاء مع شخص آخر أن يحل محله فى الشركة لأى سبب من الأسباب ، ويوافق الشركاء الباقين ، وغير ذلك من الأسباب . وفى كل الأحوال تعتبر الشركة القديمة فى حكم المنقضية وتعتبر الشركة الجديدة كما لو كانت فى طور التكوين . وسوف نتناول نماذج من هذه الحالات بقليل من التفصيل فى البنود التالية .

٢ - إنضمام شريك ليحل محل شريك تفادياً لتحول الشركة إلى منشأة فردية :

يعتبر إنفصال شريك من شركة تتكون من شخصين دون دخول شريك بديل ، بمثابة إجتماع للحصص فى يد شخص واحد ومن ثم تنقضى الشركة بطرق الإنقضاء

العامه ويقوم مقامها منشأة فردية يمتلكها الشريك المتبقى . أما إذا حل شريك محل شريك في شركة تتكون من شخصين فتعتبر الشركة القديمة في حكم المنحلة ويقوم مقامها شركة جديدة . ويترتب على ذلك طبعاً ضرورة كتابة عقد للشركة الجديدة وتغيير أسمها وتحديد مدتها وشهر ملخص العقد وما إلى ذلك من الإجراءات السابق توضيحها . وفي كل الأحوال فإن حسابات الشركة القديمة يمكن دائماً تسويتها وتعديلها لتتوافق مع واقع الشركة الجديدة .

ويلزم في كل الأحوال تحديد حقوق الشريك المنفصل أولاً حتى يمكن تحديد مقدار الحصة التي يشارك بها الشريك الجديد في الشركة دون أن يغبن أحد .

ولنفرض مثلاً أن أحمد ومحمد كان شريكان في شركة تضامن حتى ٣١ / ١٢ / ٩١ ، ورغب أحمد في الانفصال عن الشركة وكان لدى محمود استعداد ليحل محله وقبل محمد ذلك . وقد ظهرت ميزانية الشركة في ٣١ / ١٢ / ١٩٩١ على الوجه التالي (الموضح في الصفحة التالية) وقد تبين أن القيمة الدفترية للأصول المختلفة تقل عن قيمتها السوقية العادلة بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه ، كما أن معدلات ربحية الشركة توحى بوجود شهرة محل غير مثبتة في الدفاتر قدرت قيمتها بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، وقد كان أحمد ومحمد يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوي ووافق محمود على إقتسام الأرباح والخسائر بالتساوي مع محمد بعد الانضمام .

شركة التضامن أحمد ومحمد

الميزانية العمومية في ٣١ / ١٢ / ٩١

الأصول

الخصوم

حقوق الشركاء			مباني	٨٠٠٠٠	
حقوق أحمد			- مخصص إهلاك	٤٠٠٠٠	
رأس مال أحمد	٨٠٠٠٠				٤٠٠٠٠
جاري أحمد	٨٠٠٠		آلات ومعدات	١٢٠٠٠٠	
حقوق محمد		٨٨٠٠٠	- مخصص إهلاك	٧٠٠٠٠	
رأس مال محمد	١٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
جاري محمد	١٥٠٠٠		مخزون		١٠٥٠٠٠
		١١٥٠٠٠	عملاء	٤٥٠٠٠	
إحتياطي عام		٤٧٠٠٠	- مخصص ديون مشكوك فيها	٥٠٠٠	
مجموع حقوق الشريكين		٢٥٠٠٠٠			٤٠٠٠٠
موردون دائنون		٥٠٠٠٠	أوراق قبض		٣٠٠٠٠
			نقدية		٣٥٠٠٠
مجموع الخصوم		٣٠٠٠٠٠	مجموع الأصول		٣٠٠٠٠٠

وقد إتفق محمد ومحمود على ضرورة إعادة تقييم الأصول لقيمتها السوقية العادلة بزيادة قيمة المخزون بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وتخفيض مخصص إهلاك المباني بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه كما تقرر أيضاً إثبات شهرة الحل على أن تستنفد على مدار خمس سنوات ، على أن يمنح الشريك محمود علاوة رأس مال بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مقابل سداد حصته بما يعادل حقوق أحمد بكامل مقدارها نقداً . ويترتب على ذلك ضرورة إثبات القيود التالية .

توزيع الإحتياطي العام على أحمد ومحمد		
من حـ / الإحتياطي العام		٤٧٠٠٠
إلى المذكورين		
حـ / رأس مال أحمد	٢٣٥٠٠	
حـ / رأس مال محمد	٢٣٥٠٠	
<hr/>		
إعادة تقييم المخزون والمباني :		
من المذكورين		
حـ / المخزون		١٠٠٠٠
حـ / مخصص إهلاك المباني		٨٠٠٠
إلى المذكورين		
حـ / رأس مال أحمد	٩٠٠٠	
حـ / رأس مال محمد	٩٠٠٠	
<hr/>		
إلبات شهرة المحل		
من حـ / شهرة المحل		٣٠٠٠٠
إلى المذكورين		
حـ / رأس مال أحمد	١٥٠٠٠	
حـ / رأس مال محمد	١٥٠٠٠	
<hr/>		

وبذلك تصبح جملة حقوق الشريكين أحمد ومحمد قبل إنفصال أحمد كالتالى :

أحمد	محمد	
٨٨٠٠٠	١١٥٠٠٠	رصيد حقوق الشريكين كما بالميزانية
٢٣٥٠٠	٢٣٥٠٠	الأحتياطي العام مناصفة
٩٠٠٠	٩٠٠٠	أرباح إعادة التقييم مناصفة
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	شهرة المحل مناصفة
<u>١٣٥٥٠٠</u>	<u>١٦٢٥٠٠</u>	جملة حقوق كل من الشريكين

ويتم إقفال حساب رأس مال أحمد بعد ترحيل القيود السابقة وكذلك حسابه الجارى فى حساب حقوق أحمد وبالتالي يصبح من حق أحمد الحصول على مبلغ ١٣٥٥٠٠ جنيه عند انفصاله . وقد إتفق محمود مع محمد على سداد هذا المبلغ على أن يحصل على علاوة رأس مال من محمد بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه . ويترتب على ذلك .

الوفاء بحقوق أحمد :		
من حـ / حقوق أحمد	١٣٥٥٠٠	
إلى حـ / رأس مال محمود	١٣٥٠٠	
وبذلك يصبح أحمد غير شريك فى الشركة		
ويحل محله محمود فى الشركة الجديدة		
<hr/>		
علاوة رأس المال لمحمود		
من حـ / رأس مال محمد	١٠٠٠٠	
إلى حـ / رأس مال محمود	١٠٠٠٠	

وتصبح جملة حقوق محمد بعد ذلك كما ستظهر بميزانية الشركة الجديدة مبلغ ١٥٢٥٠٠ جنيه مقابل جملة حقوق محمود التى ستظهر بميزانية الشركة الجديدة أيضاً مبلغ ١٤٥٥٠٠ جنيه وعليك بأعداد ميزانية الشركة الجديدة محمد ومحمود فى ٩٢ / ١ / ١ .

٣ - انفصال شريك بأقل من حقوقه وانضمام شريك بديل بعلاوة رأس مال :

قد يقع أحد الشركاء فى ضائقة مالية تضطره لطلب الانفصال عن الشركة بما يقل عن حقوقه فيها ، وقد يرى الشركاء أن هذه تعتبر فرصة سانحة لضم شريك كانوا يرغبون فى ضمه لما يتمتع به من شهرة تجارية حسنة يمكن أن تؤدى إلى زيادة حجم أعمال الشركة ومن ثم أرباحها . فيشجعونه على الانضمام بمنحه علاوة رأس مال .

ولنفرض مثلاً أن برهام وزعلان وغضبان كانوا شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ١ . وفى الوقت الذى بلغت فيه حقوق

كل من الشركاء الثلاثة على التوالى مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيهاً ، و ٨٠٠٠٠ جنيهاً ، ٥٠٠٠٠ جنيهاً ، وكانت القيمة الدفترية لأصول الشركة لا تختلف عن قيمتها السوقية العادلة ، قرر غضبان الانفصال عن الشركة بمبلغ ٤١٠٠٠ جنيهاً يحصل عليها نقداً لضائقة المالية ، وقد أتهزبرهام وزعلان هذه الفرصه بضم الشريك إيمان الذى يتمتع بسمعة تجارية حسنه بحصه فى رأس المال والأرباح تعادل حصة زعلان مقابل سداد مبلغ ٦٢٠٠٠ جنيهاً وعلى أن يحصل على علاوة رأس مال من برهام وزعلان بالقدر الذى يؤدى إلى تساوى رأسماله مع رأسمال زعلان .

ويترتب على ما تقدم أن يحصل برهام وزعلان على علاوة من غضبان مقابل انفصاله تبلغ ٩٠٠٠ جنيهاً توزع بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر . ويتم إثباتها بالقييد التالى :

من حـ / رأس مال غضبان			
إلى مذكورين :		٩٠٠٠	
حـ / رأس مال برهام	٣٠٠٠		
حـ / رأس مال زعلان	٦٠٠٠		

ويترتب على ذلك أن تصبح حقوق غضبان مبلغ ٤١٠٠٠ جنيه ، فإذا سددت إليه نقداً بجعل حساب رأس ماله مديناً وحساب النقدية دائناً يكون قد انفصل عن الشركة وتصبح الشركة القديمة فى حكم المنقضية . وعند إنضمام إيمان طبقاً للشروط عالية يكون قيد إنضمامه كالتالى :

من مذكورين :			
حـ / النقدية		٦٢٠٠٠	
حـ / رأس مال برهام		٨٠٠٠	
حـ / رأس مال زعلان		١٦٠٠٠	
إلى حـ / رأس مال إيمان	٨٦٠٠٠		
إثبات إنضمام إيمان للشركة بعلاوة رأس مال حملت لكل من برهام وزعلان بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما			

وحيث لم يترتب على التغير فى الشركاء إثبات أى شهرة وإنحصر الأمر فى تبادل علاوات رأس المال من المنفصل إلى الباقين ومن الباقين للمنضم فإن إختلاف نسبة المنضم فى رأس المال عن نسبته فى توزيع الأرباح والخسائر لن تؤدى إلى مشاكل فيما بعد للشركة الجديدة . خاصة أن القيمة الدفترية للأصول كانت لا تختلف عن قيمتها السوقية العادلة وقت التغير .

٤ - انفصال شريك بعلاوة انفصال وانضمام شريك بعلاوة إنضمام :

قد يرغب الشركاء فى تشجيع أحدهم على الانفصال لأى سبب من الأسباب كسوء سمعته التجارية مثلاً . ويترتب على ذلك منحه علاوة انفصال تؤدى إلى أن تفوق قيمة ما يحصل عليه مقابل الانفصال قيمة حقوقه فى الشركة مقومة بقيمتها السوقية العادلة . وفى ذات الوقت قد يرغب الشركاء فى ضم شريك جديد لتوفير إمكانيات انفصال الشريك المرغوب انفصاله . ولترغيب الشريك الجديد فى ذلك قد يمنح هو الآخر علاوة إنضمام .

فإذا كان عبده وعباس وعنتر شركاء فى شركة تضامن مثلاً حيث بلغت حقوق كل منهم فى الشركة مقومة بقيمتها السوقية العادلة ٦٠٠٠٠ جنيه ، ٧٠٠٠٠ جنيه و ٨٠٠٠٠ جنيه على التوالى ورغب كل من عباس وعنتر فى انفصال عبده مقابل منحه علاوة انفصال تبلغ ٦٠٠٠ جنيه توزع بينهما بالتساوى ، وتوفيراً للنقدية الكافية لسداد حقوق المنفصل وتوفير إمكانية زيادة حجم أعمال الشركة فقد قرر الشريكان ضم راغب للشركة برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل سداد ٩٠٠٠٠٠ جنيه نقداً . وفى ظل هذه الظروف تكون القيود الدفترية المؤدية إلى إنهاء الشركة القديمة وقيام الشركة الجديدة كالآتى :

من مذكورين :		
حـ/ رأس مال عباس	٣٠٠٠	
حـ/ رأس مال عنتر	٣٠٠٠	
إلى حـ/ رأس مال عبده	٦٠٠٠	
من حـ/ رأس مال عبده	٦٦٠٠٠	
إلى حـ/ النقدية	٦٦٠٠٠	
إنفصال عبده وإنهاء الشركة القديمة		
من مذكورين :		
حـ/ النقدية	٩٠٠٠٠	
حـ/ رأس مال عباس	٥٠٠٠	
حـ/ رأس مال عنتر	٥٠٠٠	
إلى حـ/ رأس مال راغب	١٠٠٠٠٠	
إثبات إنضمام راغب وتكوين الشركة الجديدة .		

وحيث لم يترتب على التغيير ظهور شهرة محل واقتصر الأمر على علاوات رأس المال فإنه لن يترتب على اختلاف الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء للشركة الجديدة عما كان عليه بين الشركاء فى الشركة القديمة أى مشاكل وخاصة إذا كانت الأصول المنتقلة للشركة الجديدة مقومة بقيمتها السوقية العادلة .

٥ - الشهرة للشريك المنفصل والعلاوة للشريك المنضم :

قد يرغب الشركاء فى انفصال شريك معين لسبب من الأسباب التى قد تكون متعلقة بالإعتبار الشخصى على أن يتم ضم شريك آخر بدلاً منه ذا علاقات أفضل وسمعة تجارية أحسن . وقد يتفق الشركاء على ترغيب الشريك المرغوب انفصاله فى الانفصال بمنحه شهرة محل كما قد يتفقوا على ترغيب الشريك الجديد فى

الإنضمام بمنحه علاوة رأس مال .

ولتفرض مثلاً أن كل من مصطفى ويوسف وعبد الغنى شركاء في شركة تضامن ، وقد رغب يوسف وعبد الغنى تشجيع مصطفى على الانفصال من الشركة ليحل محله الشريك إسماعيل . وقد بلغت حقوق كل من مصطفى ويوسف وعبد الغنى على التوالى قبل الانفصال ٧٥٠٠٠ جنيه ، ٧٥٠٠٠ جنيه ، ٨٠٠٠٠ جنيه على التوالى حيث كانوا يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى فيما بينهم . وقد كانت أصول الشركة العينية مقومة بقيمتها السوقية العادلة . وقد أُنفق الشركاء الثلاثة على انفصال مصطفى مقابل حصوله على شهرة محل تعادل ١٥٠٠٠ جنيه . كما إتفق يوسف وعبد الغنى مع إسماعيل على الإنضمام للشركة بواقع الثلث فى رأس المال والأرباح بعد إثبات الشهرة بكامل قيمتها مقابل مبلغ ٨٢٠٠٠ جنيه . وقد أنفصل مصطفى فعلاً وحصل على حقوقه وإنضم إسماعيل للشركة الجديدة وفى هذه الحالة تكون القيود كالاتى :

(١) إثبات الشهرة كما يتضمنها الإتفاق مع مصطفى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم .

٤٥٠٠٠	من حـ / شهرة المحل
	إلى مذكورين :
١٥٠٠٠	حـ / رأس مال مصطفى
١٥٠٠٠	حـ / رأس مال يوسف
١٥٠٠٠	حـ / رأس مال عبد الغنى

(٢) إستبعاد رأس مال مصطفى من حقوق الملكية تمهيداً لسداده

٩٠٠٠٠	من حـ / رأس مال مصطفى
٩٠٠٠٠	إلى حـ / حقوق المنفصل المستحقة (إلتزامات)

(٣) إنضمام الشريك الجديد إسماعيل لتكوين شركة جديدة .

تبغ جملة رؤوس الأموال في الشركة الجديدة . مد إثبات الشهرة ، وإنفصال
بعض ما يلي :

$$\text{رأس مال يوسف} \quad 75000 + 15000 = 90000 \text{ جنيه}$$

$$\text{رأس مال عبد الغنى} \quad 80000 + 15000 = 95000 \text{ جنيه}$$

$$\text{المبلغ الذى دعه إسماعيل مقابل الثلث} = 82000 \text{ جنيه}$$

$$\text{جملة رأس المال} \quad 267000$$

$$\text{مقدار الثلث الذى وعده إسماعيل} = 267000 \div 3 = 89000 \text{ جنيه}$$

علاوة رأس المال اللازمة لتعليه ما دعه إسماعيل ليعادل ثلث رأس المال
7000 جنيه وتوزع بين الشريكين يوسف و عبد الغنى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر
بينهما .

من مدته :		
ح/ النقطة		82000
ح/ رأس مال يوسف		3500
ح/ رأس مال عبد الغنى		3500
إلى ح/ رأس مال إسماعيل	89000	
إثبات إنضمام إسماعيل للشركة الجديدة بواقع الثلث فى رأس المال والأرباح .		

وتنخفض رؤوس أموال الشركاء الثلاثة فى الشركة الجديدة كل بمبلغ
15000 جنيه عند إستنفاد الشهرة لتصبح 71500 جنيه ، 76500 ، 74000
جنيه لكل من يوسف وعبد الغنى ، إسماعيل على التوالى ، ولكن إسماعيل مازال
يحتفظ بثلث رأس المال وقد إنخفض رأس مال كل من يوسف وعبد الغنى بمقدار
العلاوة الممنوحة لإسماعيل عما كان عليه كل قبل إثبات الشهرة . هذا ويتم سداد
حقوق المنفصل المستحقة بجعلها مدينة وحساب النقدية دائماً .

٦ - الشهرة للباقيين من المنفصل والعلاوة للباقيين من المنضم :

قد يرغب أحد الشركاء فى الانفصال عن الشركة لظروف تخصه علما بأن الشركة تحقق معدلات ربحية مرتفعة عن مثيلاتها بما يوحى بوجود شهرة محل غير مثبتة فى الدفاتر . ولكنه يرغب نتيجة لظروفه أن يحصل على حقوقه فى الشركة كما تظهرها الدفاتر بعد تقييم الأصول العينية بقيمتها السوقية العادلة ويتنازل عن نصيبه فى الشهرة للشركاء الباقيين . وفى ظل هذه الظروف قد يرغب شريك جديد فى الانضمام للشركة ليحل محل الشريك المنفصل ويكون مستعداً لدفع قيمة نصيبه فى الشهرة غير الظاهرة سواء تم إثباتها أو لم يتم إثباتها . وحيث أن الشريك المنفصل يرغب فى الحصول على حقوقه فى الشركة بقيمتها السوقية العادلة عدا نصيبه فى الشهرة التى تنازل عنها للشركاء الباقيين فيكون الوضع المفضل فى هذه الحالة هى إثبات الشهرة بنصيب المنفصل لحساب الباقيين وضم الشريك الجديد بعلاوة إنضمام للقدامى .

فإذا افترضنا مثلاً أن حقوق ممدوح وعبد اللطيف ونسيم فى شركة التضامن بينهم قد بلغت ٤٠٠٠٠ جنيه ، ٦٠٠٠٠ جنيه ، ٥٠٠٠٠ جنيه على التوالى بعد تقييم الأصول بقيمتها السوقية العادلة ، ودون إثبات الشهرة التى قدرت قيمتها ٣٠٠٠٠ جنيه . وقد يرغب عبد اللطيف فى الانفصال بحقوقه مقابل تنازله عن نصيبه فى الشهرة ، لكل من ممدوح ونسيم ليقتسماها بالتساوى ، فى ذات الوقت تقدم أمين للإنضمام للشركة بمبلغ ٦٢٠٠٠ جنيه ليكون له الثلث فى رأس المال والأرباح . ويمكن إثبات انفصال عبد اللطيف فى هذه الحالة وإثبات نصيبه فى الشهرة لممدوح ونسيم لتتقاضى الشركة بين ثلاثتهما ، ويتم ضم أمين بعلاوة رأس مال لممدوح ونسيم أيضاً لتقوم الشركة الجديدة بينهم . ذلك كالاتى :

من مذكورين :		
حـ / رأس مال عبد اللطيف		٦٠٠٠٠
حـ / شهرة المحل		١٠٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ / رأس مال ممدوح	٥٠٠٠	
حـ / رأس مال نسيم	٥٠٠٠	
حـ / حقوق الشريك المنفصل (التزامات)	٦٠٠٠٠	
إثبات انفصال عبد اللطيف وإنقضاء الشركة القديمة		
<hr/>		
من حـ / النقدية		٦٢٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ / رأس مال ممدوح	٤٠٠٠	
حـ / رأس مال نسيم	٤٠٠٠	
حـ / رأس مال أمين	٥٤٠٠٠	
إثبات إنضمام الشريك الجديد وعلاوة		
رأس المال لممدوح ونسيم وقيام الشركة الجديدة .		
<hr/>		

ويتم سداد عبد اللطيف بجعل حساب حقوق الشريك المنفصل مدونا وحساب
النقدية دائناً .

أسئلة وتمارين الفصل السادس

أولاً : الأسئلة .

١ - ما هي أهم الدوافع التي تؤدي إلى انفصال شريك وإنضمام آخر في ذات الوقت .

٢ - متى يمنح الشريك المنفصل علاوة انفصال ومتى يمنح الشريك المنضم علاوة إنضمام .

٣ - برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية بالمبررات الكافية .

الحالة : ١ :

إنفصل ميمون عن الشركة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه حيث بلغت حقوقه ٦٥٠٠٠ جنيه ، وإنضم في ذات التاريخ مأمون بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ليحصل على نصيب في رأس المال قدره ٧٥٠٠٠ جنيه وهذا يعنى .

أ - أن الشركاء الباقين في الشركة القديمة قد وافقوا على انفصال ميمون مقابل حصولهم على علاوة رأس مال من المنفصل تبلغ قيمتها ١٥٠٠٠ جنيه توزع بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة .

ب - قد تكون الحقوق الدفترية لميمون أكبر من قيمتها السوقية العادلة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه وبذلك وجب تكوين مخصص لتقويم الأصول = $15000 \times$ مقلوب نسبة ميمون في توزيع الأرباح والخسائر . خصماً على حقوقه وحقوق باقي الشركاء القدامى بنسبه توزيع الأرباح والخسائر .

ج - لا شك في أن مأمون قد حصل على علاوة رأس مال من الشركاء الباقين من الشركة القديمة في الشركة الجديدة تخصم من رؤوس أموالهم بنسب توزيع

الأرباح والخسائر التي كانت قائمة بينهم في الشركة القديمة .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٢ :

إذا انضم شريك ليحل محل شريك منفصل تفادياً لتحول الشركة إلى منشأة فردية وحصل الشريك المنضم على علاوة رأس مال رغم انفصال الشريك المنفصل بالقيمة السوقية العادلة لحقوقه في الشركة بما في ذلك نصيبه في شهرة المحل ، التي توحى بمعدلات ربحية تزيد عن النظائر في السوق فإن هذا يعنى .

أ - عدم توافر نقدية كافية للوفاء بحقوق الشريك المنفصل بالإضافة إلى تلافي عدم التحول إلى منشأة فردية .

ب - قد يكون للشريك المنضم من الشهرة والسمعة التجارية ما يفوق سمعة وشهرة الشركة المنقضية .

ج - تعتبر علاوة الانضمام للشريك المنضم في هذه الحالة من الشروط المجحفة بالشريك الباقي من الشركة القديمة .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٣ :

لا يمكن للشريك المنفصل أن ينفصل بعلاوة انفصال في الوقت الذي ينضم فيه شريك بديل بعلاوة إنضمام إلا إذا :

أ - كانت رغبة باقى الشركاء في انفصال هذا الشريك ملحة بما يؤدي إلى عرض علاوة الانفصال عليه تشجيعاً له على الانفصال .

ب - كان الشريك البديل ذا سمعة تجارية حسنة ومنتظر أن يؤدي إنضمامه إلى إرتفاع معدلات ربحية الشركة الجديدة .

ج - هذه الأمور كلها ترجع للقدرة على المساومة التي يمتلكها كل طرف

من أطراف العملية .

د - كل تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شيء مما تقدم .

الحالة ٤ :

حصل الشريك المنفصل على شهرة تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تم حسابها كمتوسط نصيبه في أرباح الثلاث سنوات السابقة على الانفصال وقد حصل الشريك الذى إنضم بدلاً منه على علاوة إنضمام تبلغ قيمتها ٥٠٠٠ جنيه عندما وافق على الإنضمام مقابل الثلث فى رأس المال والأرباح . وهذا يعنى .

أ - أن الشهرة التى حصل عليها المنفصل هى بمثابة شرط من شروط عقد تكوين الشركة القديمة وليس لها وجود حقيقى وقد تم إثباتها بحصة المنفصل فى الدفاتر .

ب - حتى يتلاقى الشريك المنضم للشركة الجديدة تحمل أعباء استنفاد الشهرة دون الحصول على مقابل يتمثل فى زيادة معدل الربحية فقد أصر على حصوله على علاوة أنضمام بما يعادل ما سوف يتحملة من أعباء نتيجة إستنفاد الشهرة .

ج - يمكن أن يكون للشركة شهرة محل حقيقية تبلغ قيمتها نصيب المنفصل مضروباً فى مقلوب نسبته فى توزيع الأرباح والخسائر ، وفى هذه الحالة فإن علاوة الإنضمام لا بد وأن تكون تشجيعاً للشريك الجديد على الإنضمام لسمعته الحسنه أو للحاجة إلى نقدية أو كلاهما .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و - لا شيء مما تقدم

الحالة ٥ :

تنازل محمود عن نصيبه فى الشهرة البالغ قيمته ٩٠٠٠ جنيه للشريكان الباقيان وحصل على باقى حقوقه بالقيمة السوقية العادلة ، كما إنضم عمرو ليحل محل

محمود وسدد ٨٠٠٠ جنيه زيادة عن حصته في رأس المال التي تتساوى مع حصته في الأرباح والخسائر وهذا يعنى .

أ - حاجة محمود الماسة إلى نقدية دفعته للتنازل عن حصته في الشهره لتعلى لرأس مال الباقيين فى الشركة القديمة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر مع لزومية إثبات نصيب محمود فى الشهرة فى الدفاتر .

ب - كان يمكن للشركاء الباقيين إثبات الشهرة لحسابهم بالكامل وفى هذه الحالة يصبح لا داعى للحصول على علاوة إنضمام من الشريك الجديد .

ج - كانت رغبة عمرو ملحة فى الإنضمام للشركة بدلاً من محمود ليتمتع بمعدلات الربحية المرتفعة ومن ثم سدد المبلغ الزائد عن حصته فى رأس المال ليشجع باقى الشركاء القدامى على قبوله كشريك فى الشركة الجديدة .

د - كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، و لا شىء مما تقدم .

ثانياً : الثمارين :

التمرين الأول :

فيما يلى الميزانية العمومية لشركة التوصية البسيطة أحمد ومحمود وشريكهما فى ٣١ / ١٢ / ١٩-- وذلك فى تاريخ قرار الشريك الموصى أيمن الأنفصال عز الشركة. وفى ذات الوقت الذى قبل فيه إنضمام الشريك محمد شريكاً متضامناً .

شركة التوصية البسيطة أحمد ومحمود وشريكهما

الميزانية العمومية في ٣١ / ١٢ / ١٩ —

الخصوم

الأصول

أراضى	٣٠٠٠٠	أراضى	٣٠٠٠٠
مباني	٩٠٠٠٠	حقوق الشركاء	
مخصص إهلاك	٢٠٠٠٠	رأس مال أحمد	٢٠٠٠٠٠
		جاري أحمد	١٥٠٠٠
	٧٠٠٠٠٠		٢١٥٠٠٠
آلات ومعدات	٢٥٠٠٠٠	رأس مال محمود	٢٠٠٠٠٠
مخصص إهلاك	١٠٠٠٠٠	جاري محمود	٨٠٠٠
			٢٠٨٠٠٠
مخزون مستلزمات	٨٠٠٠٠	رأس مال أيمن	١٠٠٠٠٠
مخزون إنتاج تام	٩٠٠٠٠	جاري أيمن (مدين)	(٥٠٠٠٠)
			٩٥٠٠٠
عملاء	٦٥٠٠٠	إحتياطي عام	٤٢٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	٥٠٠٠		
		جملة حقوق الشركاء	٥٦٠٠٠٠
أوراق قبض	٦٠٠٠٠	دائنون	٦٠٠٠٠
نقدية	٩٠٠٠٠		
	٦٢٠٠٠٠		٦٢٠٠٠٠

هذا وقد كانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء الثلاثة بنسبة ٢ : ٢ : ١ :
وقد بلغت القيمة السوقية العادلة للأراضي في تاريخ الميزانية ١٠٥٠٠٠ جنيه ،
وفيما عدا الخطأ في عدم إثبات مخزون آخر الفترة من الإنتاج تحت التشغيل الذي
بلغت تكلفته ٢٥٠٠٠ جنيه ، وعدم ظهور شهرة المحل المقدرة تحفظياً بمبلغ
٥٠٠٠٠ جنيه ، فإن باقى الأصول تظهر فى الميزانية بما يقارب قيمتها السوقية العادلة

وقد رحب الشريكان المتضامنان بأنسحاب أيمن وإنضمام محمد كشريك متضامن لثرائه وماله من شهرة تجارية ممتازة . وقد وافق الشركاء على إثبات شهرة المحل وإجراء التسويات على أرباح الفترة السابقة وإثبات الأراضى بقيمتها السوقية العادلة لأغراض إنفصال أيمن وإنضمام محمد . كما وافق الشركاء على أن ينضم محمد بمبلغ ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه مقابل الثلث فى رأس المال والأرباح وعلى أن تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم فى الشركة الجديدة هى بالتساوى بين الشركاء الثلاثة .

المطلوب :

١ - إجراء القيود اللازمة لتسوية الوضع بمناسبة إنفصال أيمن من الشركة القديمة .

٢ - إعداد جدول يوضح ما سوف تؤول إليه حقوق الشركاء فى الشركة الجديدة .

٣ - إجراء قيود اليومية اللازمة لقيام الشركة الجديد .

التصديق الثانى :

بلغت حقوق كل من إبراهيم وإسماعيل وأمجد فى شركة التضامن بينهم فى ٣٠ / ٦ / ٩١ بعد تعديلها بأرباح الفترة من ١ / ١ حتى ٣٠ / ٦ المقدرة طبقاً لنصوص العقد مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ، ٩٠٠٠٠ جنيه ، ٦٠٠٠٠ جنيه على التوالى وكانت أصول الشركة فى الدفاتر تعادل قيمتها السوقية العادلة فيما عدا أن شهرة المحل غير المثبتة فى الدفاتر قد قدرت فى ذلك التاريخ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه . وكانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١ . وفى ذلك التاريخ قرر أمجد الإنفصال عن الشركة مقابل ٦٠٠٠٠ جنيه كما وافق إبراهيم وإسماعيل على إنضمام خليل بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ليكون له الثلث فى رأس المال والأرباح على أن يتم إثبات شهرة المحل بالكامل لحساب كل من إبراهيم وإسماعيل .

المطلوب :

- (١) إجراء ما يلزم من قيود لإثبات انفصال أمجد وإنضمام خليل .
- (٢) إعداد جدول يوضح التطورات التي طرأت على حقوق الشركاء منذ أن كانت عليه في الشركة القديمة لما أصبحت عليه في الشركة الجديدة .
- (٣) إذا تحققت أرباح في نهاية العام قدرها ٤٠٠٠٠ جنيه وهى تزيد عن الأرباح المقدرة طبقاً لنصوص العقد بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه قم بإجراء قيود التسوية والتوزيع اللازمة .

التمرين الثالث :

أظهر ميزان مراجعة شركة التضامن بين شريف ورجب ومعتز الأرصدة التالية في ٣١ / ١٢ / ٩١ قبل إعداد الحسابات الختامية وتوزيع الأرباح والخسائر التي كانت توزع بين الشركاء بالتساوى : رأس مال شريف ٨٥٠٠٠ جنيه ، مسحوبات شريف ٦٠٠٠ جنيه ، قرض شريف للشركة ١٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال رجب ١٢٠٠٠٠ جنيه ، مسحوبات رجب ١٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال معتز ٩٠٠٠٠ جنيه مسحوبات معتز ٨٠٠٠ جنيه وقد كان الاتفاق بين الشركاء يقضى بحساب فائدة على نصف أرصدة مسحوبات الشركاء في نهاية العام بمعدل ١٠ ٪ كما أن قرض الشريك شريف بمعدل فائدة قدره ١٢ ٪ سنوياً وقد تم إقراضه للشركة في ١ / ٤ . وقد أظهر حساب الأرباح والخسائر . الذى تضمن فائدة القرض والمسحوبات أرباحاً عن العام قدرها ٣٦٠٠٠ جنيه . وقد قرر معتز فى ذلك التاريخ الانفصال عن الشركة على أن يحصل على علاوة انفصال تعادل نصيبه فى شهرة المحل غير المثبتة فى الدفاتر والتي قدرت بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه ، كما قرر الشريكان الباقيان قبول طاهر كشريك جديد فى الشركة مقابل الثلث فى رأس المال والأرباح مقابل سداد ١٠٠٠٠٠ جنيه . وقد قرر الشريكتان شريف ورجب إثبات شهرة المحل بكامل قيمتها عند انسحاب معتز لكى يحصل معتز على نصيبه منها دون المساس برأس مال الشريكين كما قبل طاهر

الإلتزام بالشروط السابقة على أساس إثبات الشهرة .

المطلوب :

١ - إعداد جدول يوضح التغيرات فى حقوق الشركاء إبتداءً بالأرصدة التى ظهرت فى ميزان مراجعة الشركة القديمة وإنتهاءً بالأرصدة التى يجب أن تظهر فى الميزانية الافتتاحية للشركة الجديدة ، علماً بأن شريف قد أعتبر القرض بمثابة زيادة لرأسماله إعتباراً من ٩٢ / ١ / ١ .

٢ - إجراء ما يلزم من قيود يومية .

التمرين الرابع :

فيما يلى ميزان المراجعة قبل التسويات لشركة التضامن عبد العزيز وعبد الحميد وعبد الآخر فى ٩١/١٢/٣١ بعد إعداد حساب التشغيل .

	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
أراضى	٧٠٠٠٠	
آلات ومخصص إهلاك	١٨٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
عملاء ومخصص ديون	٦٥٠٠٠	٥٠٠٠
مبيعات وتكلفة بضاعة مبيعة	٤٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
أجور ومرتبات موظفى الإدارة والبيع والتوزيع .	٥٠٠٠٠	
تأمين	١٢٠٠	
دعاية وإعلان	١٨٠٠	
مخزون مستلزمات	٧٠٠٠٠	
مخزون إنتاج تحت التشغيل	٣٠٠٠٠	
مخزون إنتاج تام	٧٨٠٠٠	
أوراق قبض	٦٠٠٠٠	
نقدية	٤٠٠٠٠	
موردون		٧٥٠٠٠
رأس مال عبد العزيز		٢٠٠٠٠٠
مسحوبات عبد العزيز	٦٠٠٠	
رأس مال عبد الحميد		٢٠٠٠٠٠٠
مسحوبات عبد الحميد	٨٠٠٠	
رأس مال عبد الآخر		٢٠٠٠٠٠
مسحوبات عبد الآخر	٥٠٠٠	
	<u>١٣٥٠٠٠٠</u>	<u>١٣٥٠٠٠٠</u>

هذا وقد كان رأس مال الشركاء الثلاثة ثابتاً على مدار السنوات الثلاثة الأخيرة كما يقضى الإتفاق بين الشركاء على توزيع الأرباح والخسائر بينهم بالتساوى بعد حساب فائدة على المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال وعلى نصف مسحوبات كل شريك بمعدل ١٠ ٪ سنوياً .

وبعد إعداد باقى الحسابات الختامية وتوزيع الأرباح على الشركاء قرر عبد الآخر الإنسحاب ن الشركة مقابل حصوله على ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه على أن يحل محله عبد الظاهر بواقع الثلث فى رأس المال والأرباح نظير دفع مبلغ ٢٣٠٠٠٠٠ جنيه وعلى أن يظل إتفاق توزيع الأرباح والخسائر فى الشركة الجديدة على ما كان عليه فى الشركة القديمة .

المطلوب :

١ - إعداد حساب الأرباح والخسائر للشركة القديمة وتوزيع الأرباح وتحديد أرصدة حقوق الشركاء .

٢ - إثبات إنسحاب عبد الآخر وإنهاء الشركة القديمة .

٣ - إثبات إنضمام عبد الظاهر وتكوين الشركة الجديدة .

٤ - إعداد قائمة بالتغيرات التى طرأت على حقوق الشركاء الأربعة .

الفصل السابع

فى شركات التضامن والتوصية البسيطة

التصفية والإندماج

١ - مقدمة : مفهوم التصفية ومبرراتها :

تعنى التصفية إنقضاء الشركة كشخصية معنوية مستقلة وإنحلال الرابطة القانونية التى كانت قائمة بين الشركاء . ويترتب على إنحلال الشركة وتصفيتها بيع أصولها وتحصيل حقوقها قبل الغير وسداد التزاماتها وتسوية حقوق الشركاء فيها بالقسمة فيما بينهم ، أى أن التصفية تعنى زوال وجود الشركة كشخصية معنوية مستقلة وحصول كل ذى حق فيها على نصيبه من ممتلكاتها طبقاً لما يكفله القانون .

ويتم إنقضاء شركة التضامن أو التوصية البسيطة وتصفيتها لأسباب عدة يقسمها فقهاء القانون إلى طرق إنقضاء عامة تنسحب على كل أنواع الشركات وطرق إنقضاء خاصة تنسحب على شركات الأشخاص لقيامها على إعتبارات شخصية بين الشركاء^(١) .

وتشمل أسباب الإنقضاء العامة على : إنقضاء مدة الشركة المحددة فى العقد ، إجماع الشركاء على حل الشركة ، إنتهاء الغرض الذى قامت من أجله الشركة ، هلاك مال الشركة بما يستحيل معه إستمرارها ، إجماع الحصص فى يد شخص واحد ، أو بموجب حكم قضائى .

هذا كما يمكن أن يترتب إنقضاء الشركة على إعتبارات تتعلق بالشركاء ، ولكن لا يترتب على الإنقضاء القانونى فى هذه الحالة وجوب التصفية ، وهذا ما رأينا

(١) أنظر فى هذا الصدد . الدكتور مصطفى كمال طه - الموجز فى القانون التجارى - منشأة المعارف بالإسكندرية ص ٢٤٠ - ٢٤٩ .

بالتفصيل فى حالة تغير الشركاء وإستمرار الشركة فى نشاطها بالشركاء الجدد رغم تغير الشخصية القانونية لها ، وذلك بقيام شركة جديدة ذات شخصية معنوية جديدة .

وذلك إذا كفل عقد الشركة عدم وجوب تصفيتها عند إنقضاءها لهذه الإعتبارات الشخصية . وهذه الإعتبارات الشخصية هى : موت أحد الشركاء ، الحجر على أحد الشركاء ، إعسار أحد الشركاء أو إفلاسه ، أو انسحاب أحد الشركاء . أو أى تغيير يحدث فى شخصية الشركاء بالإتضمام أو الإنسحاب أو كلاهما إذا لم يكفل العقد الأصلى إمكانية الإستمرار فى ظل هذا التغير . وفى حالة موت أحد الشركاء أو انسحابه يمكن للشركة أن تستمر فى نشاطها - دون تصفية - بين الشركاء الباقين إذا ورد فى عقد الشركة ما يجيز ذلك . غير أن الشخصية المعنوية للشركة القديمة تصبح منقضية قانوناً ، ويحل محلها شخصية معنوية جديدة للشركة الجديدة المكونة من الشركاء الباقين . وهذا هو ما تناولناه فى الفصول السابقة .

وسوف نتناول فى هذا الفصل والفصول التالية المعالجة المحاسبية لعمليات التصفية المتعلقة بشركات التضامن والتوصية البسيطة والتي تترتب على إنقضاءها قانوناً . وسوف نوضح أولاً وباختصار بعض الإجراءات القانونية المتعلقة بالتصفية ، ونتناول بعد ذلك كيفية تحديد حقوق كل شريك ، وأولويات توزيع العائد النقدى من تصفية أصول الشركة ، والحالات المختلفة التى يمكن أن تسفر عنها نتائج التصفية بالنسبة للدائنين والشركاء .

٢ - إجراءات التصفية :

متى إنقضت الشركة قانوناً لأى سبب من الأسباب السابقة ، ولم يجر عقد الشركة إمكانية إستمرارها بالرغم من أسباب الإنقضاء الشخصية ، فإنه يصبح من المتعين تصفيتها ببيع ممتلكاتها وتحصيل حقوقها وتوزيع ناتج التصفية على أصحاب الحقوق فيها . وفى كل الأحوال ، فإنه يصبح من الواجب قانوناً شهر إنقضاء الشركة لإعلام الغير به خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإنقضاء .

وبالرغم من أن الأصل هو إنقضاء الشخصية المعنوية للشركة بانقضاءها وحلها ، فإن المشرع المصرى قد كفل إستمرار الشخصية المعنوية للشركة المنقضية طوال فترة التصفية . فيظل للشركة شخصيتها المعنوية المستقلة وتعد أموالها ضمانا لدائنيها دون دائنى الشركاء فيها ، كما يكون لها حق التقاضى ، ويجوز شهر افلاسها . ويمكن للشركة المنقضية مزاولة عملياتها خلال فترة التصفية لإنهاء معاملاتها التى بدأت قبل قرار إنتهائها وتصفيتها ، ولكنه لا يجوز لها أن تبدأ فى أعمال جديدة . وعندما تنتهى إجراءات التصفية ويوزع عائد التصفية على الشركاء تنتهى الشخصية المعنوية للشركة .

٢ - ١ - تعيين المصفى وسلطاته (١) :

عندما يتقرر تصفية الشركة لإنقضائها ، تنتهى صفة المدير فى تمثيلها وبحل محله المصفى للقيام بأعمال التصفية . وقد يكون المصفى هو المدير نفسه ، أو أحد الشركاء ، أو غيرهم طبقاً لما ينص عليه عقد الشركة . وإذا لم ينص العقد على طريقة تعيين المصفى قام بذلك من يعينه أغلبية الشركاء . وفى حالة عدم إتفاق الشركاء قامت المحكمة بتعيينه بناء على طلب الشركاء أو أحدهم .

ويتولى المصفى منذ تعيينه إدارة أعمال الشركة بالطريقة التى تؤدى إلى تصفيتها بأقل خسائر ممكنة : فيقوم المصفى بالعمل على إنجاز أعمال الشركة الجارية دون البدء فى أعمال جديدة ، كما يستوفى حقوق الشركة قبل الغير ويبيع ممتلكاتها الثابتة أو المنقولة ، وفى بديون الشركة للغير ، ويقوم بكل الأعمال التى تؤدى إلى تحديد صافى نتائج التصفية التى تصبح من حق الشركاء للمقسمة فيما بينهم . وتنتهى مهمة المصفى عند هذا الحد . ويلتزم المصفى بتقديم حساب عن أعماله للشركاء وأن يضع بين أيديهم صافى نتائج التصفية للمقسمة فيما بينهم .

هذا وعادة ما يتقاضى المصفى عن قيامه بأعمال التصفية أتعاباً معينة إما بالإتفاق

(١) أنظر فى هذا الصدد ، المرجع السابق ، ص ٢٥٤ - ٢٥٦ .

أو بحكم القضاء . وتعد أتعاب المصفي وكل ما يتحمله من نفقات في سبيل التصفية من الديون الممتازة على سائر الدائنين عند توزيع ناتج التصفية . ويتحملها الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت قائمة بينهم .

٢ - ب تحديد حقوق الشركاء وتخصيص ناتج التصفية :

يتعين عند تقرير إنقضاء الشركة والإتفاق على تصفيتها أن يتم تحديد حقوق كل شريك من الشركاء فيها حتى ذلك التاريخ . ويستدعى ذلك القيام بإجراءات الجرد وإجراء التسويات اللازمة ، وإقفال الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات وتحديد نصيب كل شريك من الشركاء في الأرباح أو الخسائر عن المدة من الفترة المحاسبية المنقضية حتى تاريخ إنتهاء الشركة وحلها . وتتوقف حقوق كل شريك من الشركاء في الشركة عند تصفيتها على الآتي : رصيد حساب رأس المال الخاص به ، رصيد مسحوباته ، نصيبه في أى أرباح محجوزة أو خسائر محققة عن فترات سابقة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، نصيبه في أرباح أو خسائر عمليات الفترة حتى تاريخ التصفية بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، رصيد حسابه الجاري ، رصيد القرض الخاص بالشريك في شركات التضامن (سواء كان مديناً أو دائناً) ، ونصيب الشريك في أية أرباح أو خسائر تتحقق نتيجة للتصفية ببيع صافي الأصول بأكثر أو أقل من قيمتها الدفترية طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر . وعلى هذا الأساس لا يمكن تحديد ما يستحق للشريك قبل الشركة التي تم تصفيتها إلا إذا أخذت كل هذه العوامل في الاعتبار .

ويجب الإسترشاد عند تصفية شركات التضامن والتوصية البسيطة بقاعدتين أساسيتين عند تخصيص النقدية المتحصلة من عمليات التصفية على الدائنين والشركاء :

القاعدة الأولى : وتقتضى عدم تخصيص أية مبالغ لأى شريك من الشركاء إلا بعد سداد كل التزامات الشركة لغير الشركاء .

القاعدة الثانية : وتقتضى عدم تخصيص أية مبالغ لأى شريك من الشركاء إلا

بعد توزيع كل أرباح أو خسائر تتحقق نتيجة عمليات التصفية على الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر عليهم ، أو طبقاً لعقد الشركة إذا نص على خلاف ذلك في حدود القانون .

فالدائنون في شركة التضامن أو التوصية البسيطة - بخلاف الشركاء - لهم أولوية في الحصول على حقوقهم من أموال التصفية قبل الشركاء ، والواقع أن دائنو الشركة لهم الحق في الحصول على حقوقهم من أموال الشركة والأموال الخاصة بالشركاء المتضامنين إذا لم تكفى أموال الشركة للوفاء بحقوقهم . ويترتب على ذلك منطقياً عدم أحقية أى شريك في إسترداد أى من حقوقه في الشركة حتى يسترد كل الدائنون الآخرون حقوقهم فيها ، ذلك طبقاً فيما عدا قرض الشريك الموصى للشركة فهو يعالج معالجة الدائنين . وإذا تبقى أى شئ بعد ذلك فلا يمكن توزيعه على الشركاء حتى يتحدد نصيب كل منهم فيه بعد توزيع أرباح أو خسائر التصفية على الشركاء .

ويلتزم المصفي في توزيع حصيلة التصفية على الدائنين والشركاء بالقواعد القانونية المحددة لأولويات التوزيع : وتعد الأولويات الآتية على حسب ترتيبها متمشية مع القواعد القانونية في مصر^(١) :

(١) أتعاب المصفي ومصاريف التصفية .

(٢) الديون الممتازة : وهي المصروفات القضائية والضرائب والرسوم وأجور الخدم والكتبه والعمال عن الستة أشهر الأخيرة وثمان البذور والسماذ وغيره من مواد التخصيب وأجرة المباني وإيجار الأراضي الزراعية عن سنتين أو لمدة الإيجار أيهما أقل .

(٣) الديون العادية . المستحقة لدائني الشركة دون دائني الشركاء ، كما

(١) أنظر في ذلك : الأستاذ عبد الفتاح الصحن ، المحاسبة في شركات القطاع الخاص أشخاص وأموال ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ديسمبر ١٩٧٤ م ٢٠٩ - ٢١١ .

يمكن للدائى الشركة الرجوع على أموال الشركاء المتضامنين الخاصة لإستيفاء ديونهم إذا لم تكف أموال الشركة لذلك .

(٤) حقوق الشركاء : وهى تمثل ما يتبقى بعد سداد البنود الثلاثة السابقة ، وتوزع عليهم طبقاً لرصيد كل منهم من حقوق فى الشركة بعد تطبيق القاعدة الثانية المشار إليها بعالية .

٣ - حسابات التصفية:

يوسط لأغراض تصفية الشركة حساب يقوم مقام الحساب الختامى النهائى لعمليات التصفية المختلفة يطلق عليه عادة حساب التصفية . وقد يوسط حساب التصفية لأغراض تجميع ما يتحقق من أرباح أو خسائر نتيجة بيع الأصول المختلفة تمهيداً لتوزيع رصيده على حسابات حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم ، وفى هذه الحالة يقوم حساب التصفية مقام حساب الأرباح والخسائر لأغراض التصفية. كما قد يوسط حساب التصفية بصفة تماثل صفة حساب المتاجرة ، بمعنى أن الحساب يجعل مديناً بالأصول المختلفة طبقاً لأرصدها الدفترية فى تاريخ إنقضاء الشركة دون النقدية ، ويجعل دائناً بما يتحقق من نقدية ببيع هذه الأصول ثم يوزع الرصيد الناتج فى نهاية التصفية من أرباح أو خسائر على الشركاء . ولا تختلف النتيجة النهائية التى يتم التوصل إليها فى كلتا الحالتين .

وبالإضافة إلى حساب التصفية يعتبر حساب النقدية المحور الأساسى الذى تدور حوله عمليات التصفية ومن لهم حقوق فى نتائجها . فيجعل هذا الحساب مديناً برصيد النقدية (سواء فى الصندوق أو فى البنك) فى تاريخ الإنقضاء . ويجعل مديناً بكل المتحصلات من تصفية الأصول المختلفة ويجعل دائناً بالتسديدات للدائنين ومقابل مصاريف التصفية ، ولا بد أن يتطابق رصيده فى النهاية مع مجموع أرصدة حقوق الشركاء ، ويوزع عليهم على هذا الأساس .

ويفضل أن تقفل كل الحسابات الخاصة بكل شريك فى حساب واحد عند

البدء فى إجراءاتالتصفية ، بما فيها حسابات القروض الدائنة المستحقة للشركاء المتضامنين لأنه سواء كانت حقوق الشريك تتمثل فى رأس المال أو فى قرض للشركة، فإنه لن يحصل على أى منها إلا فى النهاية ، بعد إستيفاء كل ذى حق من الدائنين الخارجيين لحقه ، وبعد أن يتحمل كل شريك بنصيبه من الأرباح أو الخسائر . غير أنه فى الأحوال التى يكون فيها أحد الشركاء معسراً ، فإن دائنى الشريك المعسر بصفته الشخصية يكون لهم حق المطالبة بنصيبهم فى قرض الشريك للشركة مثلما يحق لدائنى الشركة ذاتها . ولذلك يأخذ قرض الشريك أولوية فى السداد عند التصفية على حصه الشريك فى حقوقه الأخرى . وعلى هذا الأساس فقد جرت العادة على إقتال كل حسابات الشريك فيما عدا حساب القرض ، فى حساب واحد يمثل حقوق الشريك بصفه مجتمعه .

أما إذا كان قرض الشريك مدينياً ، بمعنى أن الشريك هو المدين والشركة هى الدائنة ، فقد يصبح من الضرورى فى هذه الحالة مطالبه الشريك برد القرض وخصه إذا لم تكفى حقوقه الأخرى لأستيعاب حصته فى خسائر التصفية . وذلك إذا لم يكن الشريك معسراً بصفة شخصية .

هذا وسوف نتضح لنا كل من هذه الحالات فى البنود التالية .

٤ - تصفية الشركة الموسرة وبيع كل الأصول :

الشركة الموسرة هى التى تكفى القيمة النقدية المحصلة من بيع أصولها المختلفة عند التصفية لسداد المستحق لدائنيها بالكامل ، بصرف النظر عن كفايه أو عدم كفايه ما يفيض عن ذلك لسداد حقوق الشركاء فيها ، فالعبرة باليسار فى هذه الحالة هى مجرد كفايه ناتج بيع الأصول المختلفة لسداد الدائنين من غير الشركاء . ويمكن أن تكون الشركة موسرة ويترتب على تصفيتها إحدى الحالات الآتية :

أ - أن يترتب على التصفية أرباح للشركاء بالإضافة إلى حقوقهم الدفترية عند قرار إنتهاء الشركة .

ب - أن يترتب على التصفية خسائر للشركاء وتكون حقوق كل شريك كما هو :
لإستيعاب نصيبه من الخسائر .

ج - أن يترتب على التصفية خسائر للشركاء ولا تكفى حقوق أحد الشركاء :
لإستيعاب نصيبه من خسائر التصفية .

د - أن يترتب على التصفية خسائر للشركاء ولا تكفى حقوق أكثر من شريك :
لإستيعاب نصيبه من خسائر التصفية . وفى ظل كل من هذه الحالات الأربع تكون
النقدية الناتجة عن عمليات التصفية كافية للوفاء بالتزامات الشركة قبل الغير .

٤ - ١ - التصفية بأرباح :

(أ) حساب التصفية كحساب المتاجرة فى الأصول بخلاف انقدية :

يترتب على هذه الحالة بيع الأصول بأكثر من صافى قيمتها الدفترية . وتوزع
الأرباح الناتجة فى هذه الحالة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم ،
أو طبقاً لشروط العقد إذا نص على خلاف ذلك فى حدود القانون .

ولنفرض أنه قد تقرر فى ٥ / ٦ / ٩٢ تصفية شركة التصامن عبد الجبار
ومسعود ، وعين عبد اجبار للقيام بعمليات التصفية مقابل أتعاب قدرها ٦٠٠ جنيه
زائداً كل ما يتحمله من مصروفات فى هذا الصدد . وبعد إتمام عمليات الجرد
وتسوية الحسابات وإقفالها وتصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى ذلك التاريخ ،
ظهرت الميزانية العمومية فى صورة ملخصة كالآتى :

شركة التضامن عبد الجبار ومسعود (تحت التصفية)

الميزانية العمومية في تاريخ الإنقضاء ٩٢/٦/٥

الأصول			الخصوم		
١٢٢٠٠٠	صافي الأصول الثابتة		حقوق عبد الجبار		
٣٨٠٠٠	بضاعة ومواد		رأس مال	٨٠٠٠٠	
٤٢٠٠٠	مدينون		قرض	٥٠٠٠	
٢٠٠٠	- مخصص ديون	٨٥٠٠٠			
٤٠٠٠٠	صافي المدينون		حقوق مسعود		
٥٠٠٠٠	نقدية	٧٥٠٠٠	رأس المال		
			التزامات :		
			دائنون	٧٨٠٠٠	
			مصرفات مستحقة	١٢٠٠٠	٩٠٠٠٠
					٢٥٠٠٠٠
٢٥٠٠٠٠					

هذا وقد كان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي . وقد تم بيع الأصول الثابتة بمبلغ ١٣١٥٠٠ جنيه كما تم بيع المواد والبضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه حيث كانت الشركة تتبع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً . أما المدينون فقد تحصل منها ٣٩٥٠٠ جنيه وثبت أن الباقي لن يمكن تحصيله ، وقد بلغت مصرفات التصفية ١٢٠٠ جنيه .

وسوف نعالج حساب التصفية في هذه الحالة أولاً على إعتبار أنه حساب متاجرة (في أصول الشركة كلها فيما عدا النقدية) ثم نلّي ذلك بمعالجة حساب التصفية كحساب للأرباح والخسائر الناتجة عن تصفية الأصول . وعلى هذا الأساس تجعل حسابات الأصول المختلفة دائنة مقابل جعل حساب التصفية مدينا بصافي تكلفة هذه

الأصول بما فيها المدينون في الحالة الأولى ، وذلك لتحديد التكلفة الدفترية الصافية للأصول المباعة في الجانب المدين من حساب التصفية ، ويجعل حساب التصفية دائماً بالمتحصل من عمليات البيع المختلفة مقابل جعل حساب النقدية مدينياً . ثم يرصد حساب التصفية بعد ذلك ويوزع الرصيد على الشركاء طبقاً للنسب المحددة .

وبالتالى فيلزم إقفال الأصول فى حـ/ التصفية فى هذه الحالة بقيمتها الدفترية (ذلك فيما عدا النقدية حيث هى أصل سائل متاح للإستخدام فى أغراض التصفية) ، كما يجب جعل حساب التصفية دائماً وحـ/ النقدية مدينياً بما يتحصل من قيمة تصفية الأصول ، وبذلك تتحدد نتيجة تصفية الأصول من أرباح (فى هذه الحالة) لتوزع على حسابات الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر ما لم ينص فى العقد على خلاف ذلك . وتكون القيود كالاتى :

من حـ/ التصفية		٢٠٠٠٠٠
إلى مذكورين :		
حـ/ صافى الأصول الثابتة	١٢٢٠٠٠	
حـ/ المواد والبضاعة	٣٨٠٠٠	
حـ/ صافى المدينون	٤٠٠٠٠	
إقفال حسابات الأصول بخلاف النقدية فى حـ/ التصفية		
من حـ/ النقدية		٢٣١٠٠٠
إلى حـ/ التصفية	٢٣١٠٠٠	
حصيلة تصفية الأصول الثابتة ١٣٥٠٠٠ جنيه مضافاً		
إليها حصيلة بيع المواد والبضاعة ٦٠٠٠٠ جنيه ، وما		
تحصل من المدينين .		

ونلاحظ أنه فى حالة إستخدام حـ/ التصفية كحساب لتجارة فى الأصول بخلاف النقدية ، أن مصروفات التصفية تحمل لحسابات الشركاء مباشرة ، كما يجرى توزيع أرباح التصفية (فى الحالة الجارية) على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح

والخسائر ، وحيث تبلغ أرباح التصفية من واقع القيددين بعالية ٣١٠٠٠ جنيه ، فإن نصيب كل شريك فيها يبلغ ١٥٥٠٠ جنيه

من حـ/ حقوق الشركاء	١٨٠٠	
٩٠٠ حـ/ عبد الجبار		
٩٠٠ حـ/ مسعود		
إلى مصروفات وأتعاب التصفية	١٨٠٠	
مصروفات التصفية ١٢٠٠ جنيه وأتعاب المصفي ٦٠٠ جنيه		
من حـ/ التصفية	٣١٠٠٠	
إلى حـ/ حقوق الشركاء	٣١٠٠٠	
١٥٥٠٠ حـ/ حقوق عبد الجبار		
١٥٥٠٠ حـ/ حقوق مسعود		
أرباح التصفية		

ثم يجرى بعد ذلك إثبات سداد مصروفات وأتعاب التصفية ، ثم يليها المصروفات المستحقة ثم يلي ذلك الدائنون ، ليتوافق رصيد حـ/ النقدية بعد ذلك مع مجموع أرصدة حقوق الشركاء ، حيث يتم سداد هذه الأرصدة ، فتصبح بذلك جميع حسابات الشركة المصفاه مقفلة بما فيها حسابات الأصول والخصوم ، وبالتالي تصبح الشركة منقضية .

من حـ/ مصروفات وأتعاب التصفية	١٨٠٠	
إلى النقدية	١٨٠٠	
سداد مصاريف التصفية وأتعاب المصفي		
من حـ/ المصروفات المستحقة	١٢٠٠٠	
إلى حـ/ النقدية	١٢٠٠٠	
سداد المصروفات المستحقة		

٧٨٠٠٠		من حـ / الدائنون
٧٨٠٠٠		إلى النقدية
		سداد الدائنون

كما يلزم إقفال كل حسابات الشركاء في حـ / حقوق الشركاء ، وفي هذه الحالة ليس هناك إلا قرض الشريك عبد الجبار .

٥٠٠٠		من حـ / قرض الشريك عبد الجبار
٥٠٠٠		إلى حقوق الشريك عبد الجبار

ويصبح رصيد النقدية بعد ذلك مساوياً لمجموع أرصدة حقوق الشريكين بمبلغ ١٨٩٢٠٠ جنيه ،

		من حـ / حقوق الشركاء
٩٩٦٠٠		حـ / حقوق عبد الجبار
٨٩٦٠٠		حـ / حقوق مسعود
١٨٩٢٠٠		إلى النقدية

وفيما يلي حساب التصفية وحساب النقدية وحساب حقوق الشركاء بناء على ما تقدم من قيود .

مدین	حـ / التصفية	دائین
إلى مذكورين		
١٢٢٠٠٠	حـ / صافي الأصول الثابتة	
٣٨٠٠٠	حـ / المواد والبضاعة	
٤٠٠٠٠	حـ / صافي المدينون	
٣١٠٠٠	الرصيد (أرباح التصفية)	
	١٥٥٠٠ إلى حـ / حقوق عبد الجبار	
	١٥٥٠٠ إلى حـ / حقوق مسعود	
٢٣١٠٠٠		٢٣١٠٠٠ من حـ / النقدية

ويلاحظ أنه من الممكن إقفال حسابات الأصول المختلفة في حساب التصفية في هذه الحالة بمفرداتها ، ويتم الحصول على صافي الأصل المعين بأقفال الحساب المقابل له في حساب الأصل قبل إقفال الرصيد في حساب التصفية، فتجعل الأصول الثابتة مثلاً دائنة ومخصص الأهلاك الخاص بها مديناً ، وتجعل حسابات المدينون دائنة مقابل جعل حساب مخصص الديون مديناً . ثم تقفل أرصدة حسابات الأصول بعد ذلك في حساب التصفية . أما رصيد النقدية فيظل في حساب النقدية ولا يظهر في حساب التصفية .

مدین	حـ / النقدية	دائـن
٥٠٠٠٠	الرصيد ٦ / ٥	من حـ / مصروفات وأتعاب التصفية
٢٣١٠٠٠	إلى حـ / التصفية	من حـ / المصروفات المستحقة
	١٣١٥٠٠ أصول ثابتة	من حـ / الدائنون
	٦٠٠٠ مخزون	الرصيد بعد سداد الإلتزامات
	٣٩٥٠٠ متحصل من مدينون	٩٩٦٠٠ من حـ / حقوق عبد الجبار
		٨٩٦٠٠ من حـ / حقوق مسعود
٢٨١٠٠٠	٢٨١٠٠٠	

حـ / حقوق الشركاء

مجموع عبد الجبار مسعود				مجموع عبد الجبار مسعود			
١٨٠٠	٩٠٠	٩٠٠	إلى حـ / مصروفات وأتعاب التصفية	١٥٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	رصيد رأس المال ٦ / ٥
١٨٩٢٠٠	٩٩٦٠٠	٨٩٦٠٠	من حـ / النقدية	٥٠٠٠	٥٠٠٠		من حـ / القرض
				٣١٠٠٠	١٥٥٠٠	١٥٥٠٠	من حـ / التصفية
١٩١٠٠٠	١٠٠٥٠٠	٩٠٥٠٠		١٩١٠٠٠	١٠٠٥٠٠	٩٠٥٠٠	

هذا ويلاحظ أن رصيد النقدية بعد سداد الإلتزامات لا بد وأن يتساوى مع مجموع رصيد حقوق الشركاء . كما كان من الممكن أن يجعل حساب التصفية مدينياً بمصروفات وأتعاب التصفية بدلاً من حساب حقوق الشركاء إلا أننا أثرنا هذه المعالجة للتمييز بين إعتبار حساب التصفية كحساب للمتاجرة فى الأصول بخلاف النقدية ، وحساب التصفية كحساب لتجميع أرباح وخسائر عمليات التصفية ، وبالتالي تؤدي المعالجة البديلة إلى نقص أرباح التصفية الموزعة على الشركاء ، ولكن النتيجة النهائية واحدة .

وتحتوى هذه الحسابات الثلاثة بصفة مجمعة على كل المعلومات اللازمة عن عملية التصفية ونتائجها وكيفية توزيع النقدية المتحصلة منها .

(ب) حساب التصفية كحساب لتجميع أرباح وخسائر الأصول بخلاف النقدية :

ويجعل حساب التصفية فى هذه الحالة مدينياً بالفرق بين القيمة الدفترية وحصيلة التصفية لكل أصل من الأصول إذا زادت القيمة الدفترية عن حصيلة التصفية ويجعل دائئاً فى الحالة العكسية مقابل جعل حساب الأصل دائئاً وحساب النقدية مدينياً بما تحصل فعلاً من تصفية الأصل . كما أن حساب التصفية فى هذه الحالة يجعل مدينياً بمصاريف وأتعاب التصفية بأعتبارها من وجهة نظر الشركاء خسائر إضافية إستدعتها عمليات التصفية . وتكون القيود للمثال بعالية فى هذه الحالة كالتالى .

من حـ/ النقدية		١٣١٥٠٠
إلى مذكورين :		
حـ/ صافى الأصول الثانية (بالقيمة الدفترية)	١٢٢٠٠٠	
حـ/ التصفية (بما زاد من الحصيلة عن التكلفة)	٩٥٠٠	
يع الأصول الثابتة بأرباح		

من حـ/ النقدية		٦٠٠٠
إلى مذكورين :		
حـ/ البضاعة والمواد (القيمة الدفترية)	٣٨٠٠٠	
حـ/ التصفية (بالأرباح)	٢٢٠٠٠	
بيع البضاعة والمواد بأرباح .		
من مذكورين		
حـ/ النقدية		٣٩٥٠٠
حـ/ التصفية (الخسائر)		٥٠٠
إلى حـ/ صافي المدينون (القيمة الدفترية)	٤٠٠٠٠	
من حـ/ التصفية		١٨٠٠
إلى حـ/ مصاريف وأتعاب المصفي	١٨٠٠	

وحيث يبلغ رصيد حساب التصفية بعد ذلك ٢٩٢٠٠ أرباح فأنها توزع على الشريكين بالتساوى بالقيد التالي .

من حـ/ التصفية		٢٩٢٠٠
إلى حـ/ حقوق عبد الجبار	١٤٦٠٠	
إلى حـ/ حقوق مسعود	١٤٦٠٠	
أرباح التصفية		

ويظهر حساب التصفية في هذه الحالة كما يلي :

مدین	حـ / التصفية	دائین
٥٠٠	إلى حـ / صافي المدينون	٩٥٠٠ من حـ / النقدية
١٨٠٠	إلى حـ / مصاريف وأتعاب المصفي	٢٢٠٠٠ من حـ / النقدية
٢٩٢٠٠	إلى حـ / حقوق الشريكين	
	١٤٦٠٠ حقوق عبد الجبار	
	١٤٦٠٠ حقوق مسعود	
٣١٥٠٠		٣١٥٠٠

أما باقى القيود فتظل على ما هى عليه فى (أ) كما أن رصيد حساب النقدية سوف يصبح مساوياً لما كان عليه فى الحالة السابقة بعد سداد المصاريف والإلتزامات كما أنه سوف يصبح رصيده مساوياً لأرصدة حسابات حقوق الشركاء .

لاحظ أن حساب التصفية فى هذه الحالة يظهر الأصول التى ترتب على تصفيها خسائر ولا يظهر الأصول التى ترتب على تصفيها أرباحاً كالأصول الثابتة التى بلغت أرباح تصفيها ٩٥٠٠ جنيه والمخزون الذى بلغت أرباح تصفيته ٢٢٠٠٠ جنيه . هذا ويمكن التغلب على هذا الوضع مع الحصول على نفس النتيجة وظهور بيانات أكثر فائدة فى حساب التصفية تعرف القارئ بمصدر الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التصفية يجعل حساب الأصل الذى تم تصفية بأرباح مديناً وجعل حساب التصفية دائناً ، ثم جعل حساب النقدية مديناً وحساب الأصل بعد تعديله بالأرباح دائناً وذلك بثمن البيع . أما الأصل الذى يباع بخسائر فيأن حساب التصفية يجعل مديناً بمقدار الخسائر وحساب الأصل دائناً ليتم إقفال حساب الأصل ، حيث أن ما جعل به حساب الأصل دائناً وحساب النقدية مديناً يقل عن رصيد حساب الأصل فى هذه الحالة . هذا وسوف نتبع هذا الأسلوب عند معالجة حساب التصفية كحساب للأرباح والخسائر فيما يلى من أمثلة .

غير أنه يمكن تلخيص هذه العمليات الموزعة بين الحسابات الثلاثة في صورة قائمة توضح نتائج التصفية وكيفية توزيع التقديرات المتحصلة بحيث يسهل من الإطلاع المباشر عليها التوصل للحقائق المطلوبة دون البحث في الحسابات المختلفة . إلا أن هذه القائمة لا تصلح لإقفال الحسابات وإنقضاء الشركة دفترياً ، فيلزم في كل حالة أيضاً ضرورة تصوير الحسابات الثلاثة السابقة إلا إذا كان المطلوب هو مجرد إعداد قائمة التصفية . وتكون قائمة التصفية للمثال تحت البحث كما هو موضح بالصفحة التالية .

هذا ونعني المبالغ الموضوعة بين أقواس في الأصول جعل حسابات الأصول دائنة، ويعني ذلك في الخصوم جعلها مدينة .

٤ - (ب) التصفية بخسائر وكفاية حقوق كل شريك لاستيعاب نصيبه منها :

يترتب على هذه الحالة (كما هو الحال بالنسبة لكل الحالات التالية) بيع صافي الأصول بأقل من قيمتها الدفترية وتوزيع الخسائر الناتجة على الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح أو طبقاً لنصوص العقد إذا نص على خلاف ذلك . ولنفرض مثلاً أنه تقرر في ٢٢ / ٣ / ٩١ تصفية شركة التضامن عبد الحميد وحسونه وتقرر تعيين حسونه كمصفي مقابل أتعاب قدرها ٣٥٠ جنيه زائداً كل ما يتكبده من مصروفات شخصية في سبيل التصفية . وقد أظهرت الميزانية العمومية للشركة في هذا التاريخ الأصول والخصوم التالية : (أنظر الصفحة بعد التالية)

شركة التضامن عبد الجبار ومسمود (تحت التصفية)
قائمة التصفية في (تاريخ إتمام التصفية)

المخصصات				الأصول	
حقوق مسعود	حقوق عبد الجبار		الالتزامات	التقديية	بـخلاف التقديية
	رأس المال	القرض			
٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
١٥٥٠٠	١٥٥٠٠			٢٣١٠٠٠	(٢٠٠٠٠٠٠)
٩٠٥٠٠	٩٥٥٠٠	٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	٢٨١٠٠٠	
(٩٠٠)	(٩٠٠)			(١٨٠٠)	
			(٩٠٠٠٠)	(٩٠٠٠٠٠)	
		(٥٠٠٠)		(٥٠٠٠)	
(٨٩٦٠٠)	(٩٤٦٠٠)			(١٨٩٢٠٠)	

نسبة توزيع الأرباح والخسائر:-

الأرصدة قبل التصفيية

التصفيية والأرباح

الأرصدة بعد التصفيية

المدفوعات التقديية :

أتعاب ومصاريف التصفيية

الإلتزامات

قرض الشريك عبد الجبار

باقي حقوق الشركاء

نسبة توزيع الأرباح والخسائر:
الأرصدة قبل التصفية
التصفية والأرباح
الأرصدة بعد التصفية

المدفوعات التقديمية :
أتعاب ومصاريف التصفية
الالتزامات
قرض الشريك عبد الجبار
باقي حقوق الشركاء

أراضى ١٢٠٠٠ جنيه ، مبانى بعد خصم مخصص الإهلاك ٨٠٠٠ جنيه ، سيارات بعد خصم الإهلاك ٩٦٠٠ جنيه ، مخزون ٢٢٤٠٠ جنيه ، مدينون بعد خصم مخصص الديون ١٣٢٠٠ جنيه ، نقدية ٣٢٨٠٠ جنيه ، رأس مال عبد الحميد ١٨٠٠٠ جنيه ، قرض عبد الحميد ١٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال حسونه ٢٢٠٠٠ جنيه ، قرض حسونه ٥٠٠٠ جنيه . مصروفات متنوعة مستحقة لها الإمتياز القانونى ١٣٢٥٠ جنيه ، دائنون ٢٩٦٥٠ جنيه ، مجموع الأصول ٩٨٠٠٠ جنيه ، مجموع الخصوم ٩٨٠٠٠ جنيه . وقد قام حسونه بتصفية أصول الشركة كالآتى :

الأراضى ٢٠٠٠٠ جنيه المباني ٢٠٠٠ جنيه ، السيارات ٥٢٠٠ جنيه ، المخزون ١٨٨٠٠ جنيه ، المدينون ١٢٧٠٠ جنيه كما بلغت مصاريف التصفية ٨٥٠ جنيه ، ويقتسم الشريكان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ لكل من عبد الحميد وحسونه على التوالى . وسوف تعالج حساب التصفية فى هذه الحالة على إعتبار أنه حساب أرباح وخسائر أولاً حتى يتمكن القارىء من التثبت من الفروق بين المعالجين وكما سبق وذكرنا فإنه عندما يتم بيع أصل معين بأقل من تكلفته الدفترية يجعل حساب النقدية مديناً بسعر البيع وحساب التصفية مديناً بالفرق بين سعر البيع وصافى التكلفة الدفترية للأصل ويجعل حساب الأصل دائناً . أما إذا تم بيع الأصل بأكثر من تكلفته الدفترية فيجعل حساب النقدية مديناً بسعر البيع وحساب الأصل دائناً بنفس القيمة . ويترتب على ذلك أن يصبح فى حساب الأصل رصيذاً دائناً يقفل فى حساب التصفية بجعل حساب الأصل مديناً وحساب التصفية دائناً . وفى حالة معالجة حساب التصفية كحساب أرباح وخسائر فيجعل الحساب مديناً أيضاً بأثخاب ومصاريف التصفية . ثم يوزع رصيد الحساب من أرباح أو خسائر على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسار المقررة ، هذا كما سبق وأن ذكرنا فى المثال السابق .

وفيما يلى القيود الدفترية وكذا الحسابات اللازمة فى هذه الحالة وقائمة التصفية .

من حـ/ النقدية		٢٠٠٠٠
إلى حـ/ الأراضي	٢٠٠٠٠	
تصفية الأراضي بأرباح ٨٠٠٠ جنيه		
من حـ/ الأراضي		٨٠٠٠
إلى حـ/ التصفية	٨٠٠٠	
إقفال رصيد حساب الأراضي في حساب التصفية		
من مذكورين		
حـ/ التصفية		٦٠٠٠
حـ/ النقدية		٢٠٠٠
إلى حـ/ المباني	٨٠٠٠	
تصفية حساب المباني والخسائر		
من مذكورين		
حـ/ التصفية		٤٤٠٠
حـ/ النقدية		٥٢٠٠
إلى حـ/ السيارات	٩٦٠٠	
تصفية السيارات والخسائر		
من مذكورين		
حـ/ التصفية		٣٦٠٠
حـ/ النقدية		١٨٨٠٠
إلى حـ/ المخزون	٢٢٤٠٠	
تصفية المخزون وإثبات الخسائر		

من مذكورين		
حـ/ التصفية		٥٠٠
حـ/ النقدية		١٢٧٠٠
إلى حـ/ المدينون	١٣٢٠٠	
تصفية المدينون وإثبات الخسائر		
من حـ/ التصفية		١٢٠٠
إلى حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية	١٢٠٠	
مصاريف ٨٥٠ جنيه وأتعاب ٣٥٠ جنيه		

وبذلك يصبح رصيد حساب التصفية مديناً (يظهر في الجانب الدائن) بمبلغ ٧٧٠٠ جنيه تمثل حصيلة المقاصة بين أرباح وخسائر تصفية الأصول بخلاف النقدية مضافاً إليها مصاريف وأتعاب التصفية ، وتوزع هذه الخسائر على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وهي ٣ : ٢ ويكون قيد إقفال خسائر التصفية في حسابي حقوق الشريكين كالآتي :

من حـ/ حقوق الشريكين		
حـ/ حقوق عبد الحميد		٤٦٢٠
حـ/ حقوق حسونه		٣٠٨٠
إلى حـ/ التصفية	٧٧٠٠	
إقفال الخسائر في حقوق الشريكين		

ثم يجرى بعد ذلك قيد إقفال قرض كل من الشريكين وإقفال رصيد رأسماله في حساب حقوقه ، ويتم سداد مصاريف التصفية وأتعاب المصفي ، ثم الديون الممتازة ثم الديون العادية ، ثم أرصدة حقوق الشريكين بالقيود التالية :

من مذكورين		
حـ/ رأس مال عبد الحميد		١٨٠٠٠
حـ/ قرض عبد الحميد		١٠٠٠٠
حـ/ رأس مال حسونه		٢٢٠٠٠
حـ/ قرض حسونه		٥٠٠٠
إلى مذكورين .		
حـ/ حقوق عبد الحميد	٢٨٠٠٠	
حـ/ حقوق حسونه	٢٧٠٠٠	
<hr/>		
من حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية		١٢٠٠
إلى حـ/ النقدية	١٢٠٠	
<hr/>		
من حـ/ المصروفات المستحقة		١٣٣٥٠
إلى حـ/ النقدية	١٣٣٥٠	
<hr/>		
من حـ/ الدائنون		٢٩٦٥٠
إلى حـ/ النقدية	٢٩٦٥٠	
<hr/>		
من مذكورين		
حـ/ حقوق عبد الحميد		٢٣٣٨٠
حـ/ حقوق حسونه		٢٣٩٢٠
إلى حـ/ النقدية	٤٧٣٠٠	
<hr/>		

وتظهر حسابات التصفية بعد ذلك كما يلي

حـ/ التصفية

مدین	دائین
٦٠٠٠ إلى حـ/ المباني	٨٠٠٠ من حـ/ الأراضي
٤٤٠٠ إلى حـ/ السيارات	٧٧٠٠ الرصيد (خسائر التصفية)
٣٦٠٠ إلى حـ/ المخزون	٤٦٢٠ من حـ/ حقوق عبد الحميد
٥٠٠ إلى حـ/ المدينين	٣٠٨٠ من حـ/ حقوق حسونه
١٢٠٠ إلى حـ/ أتعاب ومصاريف التصفية	
١٥٧٠٠	١٥٧٠٠

حـ/ النقدية

مدین	دائین
٣٢٨٠٠ الرصيد ٢٢ / ٢	١٢٠٠ من حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية
٢٠٠٠٠ إلى حـ/ الأراضي	١٣٣٥٠ من حـ/ مصروفات مستحقة
٢٠٠٠ إلى حـ/ الآلات	٢٩٦٥٠ من حـ/ الدائنون
٥٢٠٠ إلى حـ/ السيارات	٤٧٣٠٠ الرصيد بعد سداد الإلتزامات
١٨٨٠٠ إلى حـ/ المخزون	٢٣٣٨٠ من حـ/ حقوق عبد الحميد
١٢٧٠٠ إلى حـ/ المدينين	٢٣٩٢٠ من حـ/ حقوق حسونه
٩١٥٠٠	٩١٥٠٠

حـ/ سوق الشركاء

مدین			دائین		
مجموع	عبد الحمید	حسونه	مجموع	عبد الحمید	حسونه
٧٧٠٠	٤٦٢٠	٣٠٨٠	حـ/ خسائر تصفية	١٨٠٠٠	٢٢٠٠٠
٤٧٣٠٠	٢٣٣٨٠	٢٣٩٢٠	حـ/ النقدية	١٠٠٠٠	٥٠٠٠
٥٥٠٠٠	٢٨٠٠٠			٢٨٠٠٠	٢٧٠٠٠

شركة التضامن عبد الحميد وحسونه (تحت التصفية)

قائمة التصفية في (تاريخ إتمام التصفية)

الخصوم					الأصول		
حقوق حسونة		حقوق عبد الحميد		الإلتزامات	النقدية	بخللاف النقدية	
رأس المال	القروض	رأس المال	القروض				
٧٤٠	—	٧٦٠	١٠٠٠٠	٤٣٠٠٠	٣٢٨٠٠	٦٥٢٠٠	نسبة توزيع الأرباح والخسائر
٢٢٠٠٠	٥٠٠٠	١٨٠٠٠			٥٨٧٠٠	(٦٥٢٠٠)	الأرصدة قبل التصفية
(٢٦٠٠٠)		(٣٩٠٠٠)			٩١٥٠٠		التصفية والخسائر دون مصاريف التصفية
١٩٤٠٠	٥٠٠٠	١٤١٠٠	١٠٠٠٠	٤٣٠٠٠	(١٢٠٠)		الأرصدة بعد التصفية
(٤٨٠)		(٧٢٠)		(١٣٣٥٠)	(١٣٣٥٠)		المدفوعات النقدية :
				(٢٩٦٥٠)	(٢٩٦٥٠)		أتعاب ومصاريف التصفية
	(٥٠٠٠)		(١٠٠٠٠)		(١٥٠٠٠)		مصرفات مستحقة
		(١٣٣٨٠)			(٣٢٣٠٠)		دائـنـون
(١٨٩٢٠)							قروض الشركاء
							بأقـى حـقـوق الشـركـاء

وبالاحظ أننا رتبنا المدفوعات النقدية في قائمة التصفية حسب أولوياتها القانونية .
وقد ترتب على ذلك ضرورة تقسيم خسائر التصفية الظاهرة في حساب التصفية إلى
جزئين ، ذلك الذي يترتب على بيع الأصول المختلفة ، والآخر الذي يترتب على
أتعاب ومصاريف التصفية ، رغم أن كلاهما يحمل على حقوق الشركاء بنفس
النسبة . كما أن مجموع المدفوعات لكل شريك في هذه الحالة يمثل رصيد قرضه
زائداً ما فاض من رأسماله على خسائر التصفية . وقد قسمناها إلى قسمين حيث
للقروض أولوية قانونية على رأس مال الشركاء ما دامت الشركة موسرة. وكان من
الممكن سداد حقوق الشريكين بما فيها القرض دفعة واحدة .

٤ - ج - التصفية بخسائر وعدم كفاية حقوق أحد الشركاء لإستيعاب نصيبه منها :

يمكن أن نميز في هذه الحالة بين عدد من الحالات الفرعية . فقد لا يكفى رصيد رأس مال الشريك لإستيعاب نصيبه من خسائر التصفية ولكن يكون له رصيد قرض للشركة يكفى لإستيعاب الفرق ، أو قد لا يكون للشريك رصيد قرض ويقوم بسداد ما زاد على حصته فى خسائر التصفية على رصيد رأس المال الخاص به للشريك أو الشركاء الآخرين ، أو أن رصيد رأس مال الشريك لا يكفى لإستيعاب نصيبه من الخسائر ولا يقوم بسداد الفرق للشركاء الآخرين نتيجة إعسار بصفة شخصية . وسوف نوضح الحالة الفرعية الأولى بمثال مستقل ، ثم نوضح الحالتين الأخيرتين بمثال آخر .

ولنفرض أنه تقرر تصفية شركة التضامن بين الشركاء عبد العزيز وعبد الواحد وحسن الذين يتقسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوى فى ١ / ١٠ / ١٩٩٢ . وبلغ صافى أصول الشركة بخلاف النقدية فى ذلك الوقت ٨٢٠٠٠ جنيه وبلغت النقدية ١٨٠٠٠ جنيه . كما بلغت التزامات الشركة للغير ٧٠٠٠٠ جنيه ، منها ١٦٥٠٠ مصروفات مستحقة والباقى للدائنين ، وبلغ رأس مال الشركاء الثلاثة ٦٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ جنيه ١٠٠٠٠ جنيه على التوالى لكل من عبد العزيز وعبد الواحد وحسن ، وكان للشريك عبد العزيز قرض قبل الشركة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه . وعند التصفية بلغ المتحصل من بيع الأصول المختلفة بخلاف النقدية مبلغ ٥٨٠٠٠ جنيه ، كما بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصطفى ٩٠٠ جنيه . وفى ظل هذه الظروف تكون القيود اللازمة لإثبات التصفية .

نلاحظ هذه الحالة على أساس أن حساب التصفية هو حساب متاجرة فى الأصول بخلاف النقدية .

من حـ/ التصفية		٨٢٠٠٠
إلى حـ/ صافى الأصول	٨٢٠٠٠	
إقفال صافى الأصول بتكلفتها الدفترية في حـ/ التصفية		
من حـ/ النقدية		٥٨٠٠٠
إلى حـ/ التصفية	٥٨٠٠٠	
حصيلة بيع صافى الأصول		
من حـ/ رأس مال الشركاء		
حـ/ رأس مال عبد العزيز		٦٠٠٠
حـ/ رأس مال عبد الواحد		١٠٠٠٠
حـ/ رأس مال حسين		١٠٠٠٠
إلى حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق عبد العزيز	٦٠٠٠	
حـ/ حقوق عبد الواحد	١٠٠٠٠	
حـ/ حقوق حسين	١٠٠٠٠	
إقفال أرصدة رأس مال الشركاء في حـ/ حقوق الشركاء		
من حـ/ قرض عبد العزيز		٤٠٠٠
إلى حـ/ حقوق عبد العزيز	٤٠٠٠	
إقفال قرض عبد العزيز في حساب حقوقه		
من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق عبد العزيز		٣٠٠
حـ/ حقوق عبد الواحد		٣٠٠
حـ/ حقوق حسين		٣٠٠
إلى حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية	٩٠٠	
تحميل حقوق الشركاء بمصاريف وأتعاب التصفية		

من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق عبد العزيز	٨٠٠٠	
حـ/ حقوق عبد الواحد	٨٠٠٠	
حـ/ حقوق حسين	٨٠٠٠	
إلى حـ/ التصفية	٢٤٠٠٠	
توزيع خسائر التصفية على الشركاء وبالتساوى		

ثم تقوم بعد ذلك بسداد الإلتزامات على حسب أولوياتها القانونية ثم أخيراً أرصدة حقوق الشركاء .

من حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية	٩٠٠	
إلى حـ/ النقدية	٩٠٠	
سداد مصاريف وأتعاب التصفية حيث لها الأولوية		
من حـ/ المصروفات المستحقة		١٦٥٠٠
إلى حـ/ النقدية	١٦٥٠٠	
سداد المصروفات المستحقة		
من حـ/ الدائنين		٥٣٥٠٠
إلى حـ/ النقدية	٥٣٥٠٠	
سداد الدائنين		
من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق عبد العزيز (ما تبقى من القرض)	١٧٠٠	
حـ/ حقوق عبد الواحد (ما تبقى من رأس المال)	١٧٠٠	
حـ/ حقوق حسين (ما تبقى من رأس المال)	١٧٠٠	
إلى حـ/ النقدية	٥١٠٠	
سداد أرصدة حقوق الشركاء وإقفال الحسابات		

وفيما يلي حسابات التصفية

ح/ التصفية

منه	لـ
٨٢٠٠٠	إلى ح/ صافي الأصول
	من ح/ النقدية ٥٨٠٠٠
	من ح/ حقوق الشركاء ٢٤٠٠٠
	٨٠٠٠ ح/ حقوق عبد العزيز
	٨٠٠٠ ح/ حقوق عبد الواحد
	٨٠٠٠ ح/ حقوق حسن
٨٢٠٠٠	٨٢٠٠٠

ح/ النقدية

منه	لـ
١٨٠٠٠	رصيد قبل التصفية
٥٨٠٠٠	إلى ح/ التصفية
	من ح/ مصاريف وأتعاب المصفي ٩٠٠
	من ح/ المصروفات المستحقة ١٦٥٠٠
	من ح/ الدائنين ٥٣٥٠٠
	من ح/ حقوق الشركاء ٥١٠٠
	١٧٠٠ حقوق عبد العزيز (رصيد القرض)
	١٧٠٠ حقوق عبد الواحد
	١٧٠٠ حقوق حسن
٧٦٠٠٠	٧٦٠٠٠

ح/ حقوق الشركاء

بيان	مجموع	عبد العزيز	عبد الواحد	حسن	بيان	مجموع	عبد العزيز	عبد الواحد	حسن
من ح/ رأس مال الشركاء	٦٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	إلى ح/م. وأتعاب التصفية	٩٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠
من ح/ قرض عبد	٤٠٠٠	٤٠٠٠			إلى ح/ التصفية (الخسائر)	٢٤٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٨٠٠٠
					إلى ح/ النقدية	٥١٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠
	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

هكذا ومن الواضح أن رأس مال عبد العزيز لم يكفي لتحمل نصيبه من خسائر
التصفية فقد بلغ رأس ماله ٦٠٠٠ جنيه بينما بلغ نصيبه من الخسائر بما في ذلك
مصاريف وأتعاب التصفية ٨٣٠٠ جنيه ، وبالتالي فقد خصم ما زاد عن رأس ماله وهو
٢٣٠٠ جنيه من حـ/ القرض ليبقى له فيه ١٧٠٠ جنيه (٤٠٠٠ - ٢٣٠٠)
وسوف نظهر ذلك في قائمة التصفية حيث سوف نفرد خانة لحساب القرض
الخاص به .

وقدما يلي قائمة التصفية الخاصة بهذا المثال .

شركة التضامن عبدالعزیز وعبد الواحد وحسن (تحت التصفية)
قائمة التصفية في

(الأرباح والخسائر توزع بالتساوي)

الخصوم				الأصول	
رأس مال حسن	رأس مال عبدالواحد	عبد العزيز		الإلتزامات	التقديية
		رأس المال	القرض		
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠	٧٠٠٠٠	٨٢٠٠٠
(٨٠٠٠٠)	(٨٠٠٠٠)	(٨٠٠٠٠)			(٨٢٠٠٠٠)
٢٠٠٠	٢٠٠٠	(٢٠٠٠٠)	٤٠٠٠	٧٠٠٠٠	٧٦٠٠٠
(٣٠٠٠)	(٣٠٠٠)	(٣٠٠٠)		٩٠٠	
				(٩٠٠)	(٩٠٠)
				(١٦٥٠٠)	(١٦٥٠٠)
				(٥٣٥٠٠)	(٥٣٥٠٠)
١٧٠٠	١٧٠٠	(٢٣٠٠٠)	٤٠٠٠	—	٥١٠٠
		٢٣٠٠	(٢٣٠٠٠)		(١٧٠٠)
		—	(١٧٠٠)		(٣٤٠٠)
(١٧٠٠)	(١٧٠٠)				

الأرصدة قبل التصفية
لتصفية والخسائر (دون المصاريف)
الأرصدة بعد التصفية
تغاب ومصاريف التصفية
المدفوعات التقديية :
تغاب ومصاريف التصفية
المصروفات المستحقة
للدائنين
الأرصدة بعد سداد مصاريف التصفية والإلتزامات
المقاصة بين قرض عبد العزيز والمجز في رأس المال
سداد رصيد القرض
بأقى حقوق الشركاء

لاحظ أن تغاب ومصاريف التصفية قد أدت إلى زيادة الإلتزامات ونقص حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم التي كانت بالتساوي .
لاحظ أيضاً الرصيد المدين لرأس مال عبد العزيز وقد خصم من حـ/ القرض الخاص به وكان من الممكن سداد رصيد القرض مع بأقى حقوق الشركاء في سطر واحد .

ولتوضيح الحالتين الثانية والثالثة افترض نفس بيانات المثال الجارى مع تعديل
الآتى : رأس مال عبد العزيز ١٠٠٠٠ جنيه وليس له قرض قبل الشركة نسب توزيع
الأرباح والخسائر بين الشركاء الثلاثة هي ٥٠٪ ، ٣٠٪ ، ٢٠٪ على التوالى لكل من
عبد العزيز وعبد الواحد وحسن . وعلى هذا الأساس تكون قائمة النصفية كما هو
موضح بالصفحة التالية .

هذا وتتوقف التسوية النهائية بين الشركاء بعد ذلك على إمكانية تحصيل الرصيد
المدين فى حساب رأس مال عبد العزيز أو عدم إمكانية تحصيله . فإذا أمكن تحصيل
مبلغ ٢٤٥٠ جنيه من عبد العزيز يجعل حساب النقدية مديناً وحساب رأس مال عبد
العزيز دائناً . ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد النقدية ٧٥٥٠ جنيه (٥١٠٠ +
٢٤٥٠) وهو ما يكفى لسداد رصيد رأس مال عبد الواحد وحسن (٢٥٣٠ +
٥٠٢٠ = ٧٥٥٠ جنيه) . وبهذا تجعل النقدية دائنة ورأس مال كل من عبد الواحد
وحسن مديناً .

أما إذا تحقق عدم إمكانية تحصيل الرصيد المدين من عبد العزيز ، فيوزع على
الشركاء الباقين باعتبار خسارة إضافية لهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم .
فيحتمل عبد الواحد $\frac{3}{5} \times 2450 = 1470$ جنيه ويحمل حسن $\frac{2}{5} \times 2450 = 980$
جنيه ، ويصبح رصيد رأس مال الأول بعد ذلك ١٠٦٠ جنيه ورصيد رأس مال
الثانى ٤٠٤٠ جنيه ، ومجموعها يساوى رصيد النقدية ٥١٠٠ جنيه . وإذا تحصيل أى
مبلغ من عبد العزيز بعد ذلك ، فيجب توزيعه على الشريكين بنفس النسبة التى تحملا
على أساسها برصيد حسابه المدين .

٤ - (د) التصفية بخسائر وعدم كفاية حقوق أكثر من شريك لإستيعاب
نصيبه منها :

سوف تعتبر أن حقوق الشريك تنصب على رأسماله وقرضه معافى هذه الحالة ما
لم تكن الشركة شركة توصية بسيطة . ويمكن أن تنقسم هذه الحالة إلى عديد من
الحالات الفرعية . فيمكن أن تكون حقوق شريك أو أكثر كافية لإستيعاب خسائر

شركة التضامن عبدالعزيز وعبد الواحد وحسن (تحت التصفية)
قائمة التصفية في -

الخصوم				الأصول		
رأس مال حسن	رأس مال عبد الواحد	رأس مال عبد العزيز	الإلتزامات	النقدية	بخلاف النقدية	
%٢٠	%٣٠	%٥٠				نسبة توزيع الأرباح والخسائر
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٨٢٠٠٠٠	الأرصدة قبل التصفية
(٤٨٠٠٠)	(٧٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠٠)		: ٥٨٠٠٠٠	(٨٢٠٠٠٠)	التصفية والخسائر (دون المصاريف)
٥٢٠٠	٢٨٠٠	(٢٠٠٠٠)	٧٠٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠	--	الأرصدة بعد التصفية .
(١٨٠)	(٢٧٠)	(٤٥٠)	٩٠٠			أرباح ومصاريف التصفية
			(٩٠٠)	(٩٠٠)		المدفوعات النقدية :
			(١٦٥٠٠)	(١٦٥٠٠)		أرباح ومصاريف التصفية
			(٥٣٥٠٠)	(٥٣٥٠٠)		المصروفات المستحقة
						الدائنون
٥٠٢٠	٢٥٣٠	(٢٤٥٠)	--	٥١٠٠		الأرصدة بعد سداد مصاريف التصفية والإلتزامات

التصفية دون نصيبه من الرصيد المدين في حقوق شريك آخر أو أكثر يتعذر تحصيله منه . كما قد تكون حقوق شريك أو أكثر غير كافية لإستيعاب نصيبه من خسائر التصفية مع إعساره مما يؤدي إلى عدم كفاية حقوق شريك آخر أو أكثر لإستيعاب نصيبه من الخسائر الإضافية لإعسار الشريك أو الشركاء . وفي كل الأحوال، ما دامت الشركة تعد موسرة ، فإن نتائج التصفية لا بد وأن تكون كافية لسداد الإلتزامات على الأقل .. وسوف نوضح هذه الحالة عن طريق المثال التالي :

لنفرض أنه قد تقرر تصفية شركة التضامن : السيد وكمال ونجيب وأحمد الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪ ، ٣٠٪ ، ٢٠٪ ، ١٠٪ على التوالي في ٩١ / ١١ / ٥ . وقد بلغ صافي أصول الشركة في ذلك التاريخ بخلاف النقدية ٤٢٠٠٠ جنيه قام المصفي بيعها بمبلغ ١٨٥٠٠ جنيه ، وبلغت أتعاب ومصاريف النصفية ٥٠٠ جنيه ، كما بلغ رصيد النقدية ٢٤٠٠٠ جنيه في ١١ / ٥ وبلغت إلتزامات الشركة ٣٧٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه مصروفات مستحقة . وكانت أرصدة رأس مال الشركاء الأربعة كالآتي : السيد ٨٠٠٠ جنيه ، كمال ١٠٠٠٠ جنيه ، نجيب ٥٠٠٠ جنيه ، أحمد ٦٠٠٠ جنيه .

وفيما يلي قيود التصفية بأفترض أن السيد كان معسراً ، أي لا يستطيع سداد رصيد حساب حقوقه المدين بعد إتمام التصفية ، ومع معالجة حساب التصفية كحساب للأرباح والخسائر .

من مذكورين		
حـ/ النقدية (حصيلة تصفية الأصول)	١٨٥٠٠	
حـ/ التصفية (خسائر تصفية الأصول)	٢٣٥٠٠	
إلى حـ/ الأصول بخلاف النقدية	٤٢٠٠٠	
<hr/>		
من حـ/ رأس مال الشركاء		
حـ/ رأس مال السيد	٨٠٠٠	
حـ/ رأس مال كمال	١٠٠٠٠	
حـ/ رأس مال نجيب	٥٠٠٠	
حـ/ رأس مال أحمد	٦٠٠٠	
إلى حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق السيد	٨٠٠٠	
حـ/ حقوق كمال	١٠٠٠٠	
حـ/ حقوق نجيب	٥٠٠٠	
حـ/ حقوق أحمد	٦٠٠٠	
<hr/>		
من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق السيد	٢٠٠	
حـ/ حقوق كمال	١٥٠	
حـ/ حقوق نجيب	١٠٠	
حـ/ حقوق أحمد	٥٠	
إلى حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية	٥٠٠	
<hr/>		
من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق السيد	٩٤٠٠	
حـ/ حقوق كمال	٧٠٥٠	
حـ/ حقوق نجيب	٤٧٠٠	
حـ/ حقوق أحمد	٢٣٥٠	
إلى حـ/ التصفية	٢٣٥٠٠	
إقفال خسائر التصفية في حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر		

وحيث الشركة موسرة فأن حصيلة التصفية تكفى لسداد الإلتزامات ومن ثم فعليك بإجراء قيود سداد الإلتزامات .

وحيث من الواضح أن حقوق السيد ٨٠٠٠ جنيه ونصيبه من الخسائر ٩٦٠٠ جنيه (٩٤٠٠ + ٢٠٠) فأن رصيد حقوقه يصبح مديناً بمبلغ ١٦٠٠ ، فإذا كان معسراً تحمل باقى الشركاء بهذا النصيب طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم كما يوضح القيد التالى :

من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق كمال		٨٠٠
حـ/ حقوق نجيب		٥٣٣
حـ/ حقوق أحمد		٢٦٧
الى حـ/ حقوق السيد	١٦٠٠	
إقفال الرصيد المدين لحقوق السيد فى رأس مال		
الباقيين بنسبة ٣ : ٢ : ١ وذلك لأعسار السيد		

وفى هذه الحالة تظهر قائمة التصفية عند حد تحديد الأرصد بعد سداد الإلتزامات ونعالج كل من الجالات السابق ذكرها فى بداية البند ، كما يظهر فى الصفحات التالية : وعلى هذا الأساس تظهر قائمة التصفية كما هو موضح بالصفحة التالية .

وتتوقف تسوية حقوق الشركاء فى هذه الحالة على يسار أو إعسار الشركاء الذين يصبح رصيد رأسمالهم مديناً . فإذا كان الشريك السيد موسراً وقام بسداد المستحق عليه لحصل باقى الشركاء على الأرصدة الدئنة لحقوقهم فى رأس المال ذلك حيث يجعل حـ/ النقدية مديناً وحـ/ رأس مال (حقوق) السيد دائناً بمبلغ ١٦٠٠ جنيه فتصبح النقدية كافية لسداد باقى الشركاء . وإذا كان الشريك السيد معسراً ، فيتم تسوية حقوق الشركاء بتوزيع رصيده المدين على باقى الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم كما أوضحنا بالقيد بعالية فكما يتضح من الجدول الموضح الوارد بعد قائمة التصفية .

شركة التضامن : السيد وكمال ونجيب وأحمد (تحت التصفية)

قائمة التصفية في

الخصوم					الأصول	
حقوق رأس المال					النقدية	بمخلاف النقدية
حقوق أحمد	حقوق نجيب	حقوق كمال	حقوق السيد	الإلتزامات	النقدية	
٦١٠	٦٢٠	٦٣٠	٦٤٠			
٦٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٧٠٠٠	٢٤٠٠٠	٤٢٠٠٠
(٢٣٥٠)	(٤٧٠٠)	(٧٠٥٠)	(٩٤٠٠)		١٨٥٠٠	(٤٢٠٠٠)
٣٦٥٠	٣٠٠	٢٩٥٠	(١٤٠٠)	٣٧٠٠٠	٤٢٥٠٠	—
(٥٠)	(١٠٠)	(١٥٠)	(٢٠٠)		(٥٠٠)	
				(٢٠٠٠)	(٢٠٠٠)	
				(٣٥٠٠)	(٣٥٠٠٠)	
٣٦٠٠	٢٠٠	٢٨٠٠	(١٦٠٠)	—	٥٠٠٠	

نسبة توزيع الأرباح والخسائر
الأرصدة قبل التصفية
التصفية والخسائر (دون المصاريف)
الأرصدة بعد التصفية .
المدفوعات النقدية :
أتعاب ومصاريف التصفية
المصروفات المستحقة
الالتزامات الأخرى
الأرصدة بعد سداد مصاريف التصفية والالتزامات

رأس مال	رأس مال	رأس مال	رأس مال	
أحمد	نجيب	كمال	السيد	
٢٦٠٠	٢٠٠٠	٢٨٠٠	(١٦٠٠)	الرصيد طبقاً لقائمة التصفية المرفقة
(٢٢٢٧)	(٥٢٢٢)	(٨٠٠٠)	١٦٠٠	حصة الآخرين من رصيد السيد
٢٢٢٢٢	(٥٢٢٢٢)	٢٠٠٠٠		الرصيد بعد توزيع رصيد السيد

هذا وقد تم توزيع الرصيد المذكورين للرأس مال بالسيد على كل من كمال و نجيب
وألجمل نسبة ١٣٪. وبقية نصيب توزيع الأرباح والخسائر بينهم
وحيث أن السيد السيد يوسف يودعي أن رصيده نجيب سوف يصبح مديناً بمبلغ
١٣٢٢٢ من رأس مال السيد السيد يوسف. وعليه يتوقف على السيد يوسف أو عائلته
إتمام كلاً من نصيب السيد يوسف من الرصيد المذكورين البالغ ١٣٢٢٢ جنيه. لأنه لا يمكن لكل
من السيد كمال والسيد أحمد الحصول على رصيدهما الذين في الجدول التالي بعد توزيع الرصيد
المذكورين للرأس مال السيد السيد يوسف. أما إذا كان هناك أي حصة من الرصيد المذكورين من
نجيب فإن السداد المتخلف لحقوق الشركاء من رصيده التفضيلية البالغ ١٣٢٢٢ جنيه يكون

رأس مال	رأس مال	رأس مال
أحمد	نجيب	كمال
٢٢٢٢	(١٣٢٢)	٢٠٠٠
(٨٢)	١٣٢٢	٢٠٠٠

٢٢٥٠

١٧٥٠

المبلغ الذي يمكن سداها للشركاء

هذا وقد وزع رصيد نجيب على كل من كمال وأحمد بنسبة ١:٣ وهي نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما . وإذا تحصل مبلغ بعد ذلك من الشريك السيد فيستخدم لرد الرصيد المدين لنجيب لرأس مال كمال وأحمد في حدود ٣٣٣ جنيه بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما، وماذا عن ذلك يوزع بين كمال ونجيب والسيد بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم .

٥ - حالة إعسار الشركة :

يعنى إعسار الشركة عدم كفاية حصيلة بيع ممتلكاتها للوفاء بحقوق الغير فيها بخلاف الشركاء . ولما كان الشركاء في شركات التضامن مسئولين مسئولية تضامنية مطلقة عن ديون الشركة في أموالهم الخاصة ، فيحق للدائني الشركة في هذه الحالة الرجوع على أموال الشركاء لإستيفاء ما لم تفي به أصول الشركة . هذا وقد تكون الشركة معسرة والشركاء موسرون ، أو قد تكون الشركة معسرة وأحد أو بعض الشركاء معسرون كما قد تكون الشركة معسرة وكل الشركاء معسرون . وفي كل الأحيان فأن الشريك أو الشركاء الموصين يكونون مسئولين قبل الدائنين في حدود حقوقهم في الشركة فقط .

٥ - (أ) الشركة معسرة والشركاء المتضامنون موسرون :

وفي هذه الحالة يستوفي دائنوا الشركة ما يتبقى من حقوقهم فيما زاد عن حصيلة تصفية ممتلكات الشركة من الأموال الخاصة للشركاء المتضامنين . ولتوضيح ذلك نفترض أنه قد تقرر تصفية شركة التضامن بين جميل وعادل وسعيد في ٩١/٨/٢٥ لإعسارها . وبلغت أصول الشركة في ذلك التاريخ ٢٠٠٠٠٠ جنيه منها ٣٠٠٠٠ جنيه نقدية ، كما بلغت خصوم الشركة كالاتي ، ١٢٠٠٠٠ دائنون ، ١٠٠٠٠ جنيه مصروفات مستحقة لها إمتياز قانوني ، رأس مال جميل ٣٦٠٠٠ جنيه ، رأس مال عادل ٢٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال سعيد ١٤٠٠٠ جنيه . وقد تم بيع

الأصول المختلفة بمبلغ ٨١٥٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٥٠٠ جنيه .
وتوضح قائمة التصفية التالية أرصدة الشركاء والدائنون بعد تصفية أصول الشركة
وسداد المتحصل منها للدائنين بخلاف الشركاء ، وهذا على إفتراض أن الشركاء
يقتسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوى .

ويتضح من أرصدة القائمة بعد استنفاد المبلغ المتحصل من التصفية أن رصيد
الإلتزامات الذى لم يسدد بعد يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، كما أن رصيد رأس مال جميل
دائن بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، بينما أستنفدت خسائر التصفية رأس مال عادل بالكامل
وأصبح مدينا للشركة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، ورأس مال سعيد بالكامل وأصبح مدينا
للشركة بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه . فإذا قام كل من عادل وسعيد بسداد المستحق عليهم
للشركة لتوفر بذلك مبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه وهو يكفى لسداد باقى الدائنين وسداد
رصيد رأس مال جميل . أما إذا قام الدائنون مثلا بالرجوع على أموال جميل شخصياً
بالمبلغ المستحق لهم وقام بسدادهم فيصبح رصيد جميل المستحق قبل الشركاء
الآخرين ٢٦٠٠٠ جنيه ، وإذا رجع الدائنون على عادل مثلا وقام بسدادهم يصبح
رصيد رأسماله دائنا بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، وعندما يحصل الرصيد المدين من رأس
مال سعيد يحصل عليه كل من جميل وعادل سداداً لرصيد رأسمالهما . كما أنه
يمكن لبعض الدائنين أن يرجع على جميل ويرجع البعض الآخر على عادل والبعض
الثالث على سعيد وفى هذه الحالة يجعل حساب رأس مال الشريك دائنا بقيمة ما يقوم
بسداده للدائنين مقابل جعل حساب الدائنين مدينا ، ثم ترصد حسابات رأس مال
الشركاء لتحديد مستحقاتهم قبل بعضهم البعض الآخر . ولنفرض مثلا إستكمالاً
للمثال الجارى أن الدائنون قد رجعوا على الشركاء بصفة شخصية وحصلوا على
حقوقهم كالآتى : سدد جميل ٤٠٠٠ جنيه ، سدد عادل ١٠٠٠٠ جنيه ، سدد
سعيد ٦٠٠٠ جنيه فتصبح أرصدة رأس المال والإلتزامات كالآتى :

شركة التضامن : جميل وعادل وسعيد (تحت التصفية)

قائمة التصفية في

الخصوم					تقديرة	بخلاف النقدية	نسبة توزيع الأرباح والخسائر
رأس المال			الالتزامات				
سعيد	عادل	جميل					
١٤,٠٠٠ (٢٩٥٠٠)	٢٠٠٠٠ (٢٩٥٠٠)	٣٦٠٠٠ (٢٩٥٠٠)	١٣٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠ ١٥٠٠ (١٥٠٠) (١٠٠٠٠٠) (١٠٠٠٠٠٠)	٣٠٠٠٠ ٨١٥٠٠	١٧٠٠٠٠ (١٧٠٠٠٠٠)	الأرصدة قبل التصفية التصفية والخسائر (دون المصاريف)
(١٩٥٠٠٠) (٥٠٠)	(٩٥٠٠٠) (٥٠٠)	٦٥٠٠ (٥٠٠)	١٣٠٠٠٠ ١٥٠٠ (١٥٠٠) (١٠٠٠٠٠) (١٠٠٠٠٠٠)	١١١٥٠٠ (١٥٠٠) (١٠٠٠٠) (١٠٠٠٠٠٠)	—	—	الأرصدة بعد التصفية مصاريف التصفية المدفوعات النقدية مصرفات مستحقة تسديدات دائمتون
(١٦٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠٠)	٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	—	—	—	الأرصدة بعد استفاذ حصيلة التصفية

رأس مال سعيد	رأس مال عادل	رأس مال جميل	الالتزامات	الأرصدة بعد إستنفاد حصيلة النقدية تسديدات الالتزامات
(١٦٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	
٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٤٠٠٠	(٢٠٠٠٠)	
_____	_____	_____	_____	
(١٠٠٠٠)	—	١٠٠٠٠	—	الأرصدة بعد سداد الالتزامات
=====	=====	=====	=====	

وبذلك يصبح سعيد مدينا لجميل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ويلزم سداده . فإذا أعسر سعيد ولم يستطع سداد المبلغ بعد ذلك فإنه يجب أن يوزع بين جميل وعادل بنسبة كل منهما في الأرباح والخسائر ، فيصبح عادل مدينا لجميل بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، فإذا أعسر عادل تحمل جميل المبلغ كله . بيد أننا أفترضنا في هذه الحالة أن الشركاء موسرون . ولذلك فإن قيود اليومية الواردة فيما يلي سوف تفترض أن الشريك الذي يصبح رصيده مديناً سوف يقوم بسداده في حساب النقدية حتى لا يرجع عليه الدائنون بصفه شخصيه .

وتكون قيود وحسابات التصفية في حالة قيام كل من عادل وسعيد بسداد رصيدي حسابهما المدينين كالاتى (حساب التصفية حساب متاجرة في الاصول بخلاف النقدية) .

من حـ / التصفية	١٧٠٠٠٠	
الى حـ / الاصول بخلاف النقدية	١٧٠٠٠٠	
<hr/>		
من حـ / رأس مال الشركاء		
حـ / رأس مال جميل		٣٦٠٠٠
حـ / رأس مال عادل		٢٠٠٠٠
حـ / رأس مال سعيد		١٤٠٠٠
الى حـ / حقوق الشركاء		
حـ / حقوق جميل	٣٦٠٠٠	
حـ / حقوق عادل	٢٠٠٠٠	
حـ / حقوق سعيد	١٤٠٠٠	
<hr/>		
من حـ / النقدية		٨١٥٠٠
الى حـ / التصفية	٨١٥٠٠	
<hr/>		
من حـ / حقوق الشركاء		
حـ / حقوق جميل		٥٠٠
حـ / حقوق عادل		٥٠٠
حـ / حقوق سعيد		٥٠٠
الى حـ / مصاريف وأتعاب التصفية	١٥٠٠	
<hr/>		
من حـ / حقوق الشركاء		
حـ / حقوق جميل		٢٩٥٠٠
حـ / حقوق عادل		٢٩٥٠٠
حـ / حقوق عادل		٢٩٥٠٠
الى حـ / التصفية	٨٨٥٠٠	
خسائر تصفية الأصول بخلاف النقدية بالتساوى		

من حـ / مصاريف وأتعاب التصفية الى حـ / النقدية	١٥٠٠	١٥٠٠
من حـ / المصروفات المستحقة الى حـ / النقدية	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
ثم يسدد رصيد النقدية كدفعة أولى للدائنين بالقيد التالي من حـ / الدائنون الى حـ / النقدية	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
وإذا قام كل من عادل وسعيد بسداد رصيد حسابه المدين يجرى القيد التالي : من حـ / النقدية الى حـ / حقوق عادل الى حـ / حقوق سعيد	١٠٠٠٠ ١٦٠٠٠	٢٦٠٠٠
وبذلك يصبح رصيد النقدية ٢٦٠٠٠ جنيه يتم سداد باقي الدائنون ورصيد حـ / حقوق جميل الدائن . من مذكورين حـ / الدائنون حـ / حقوق جميل الى حـ / النقدية	٢٦٠٠٠	٢٠٠٠٠ ٦٠٠٠

وعليك بتصوير حسابات التصفية الثلاثة :

٥ - (ب) الشركة معسرة والشركاء معسرون :

إذا كانت الشركة معسرة وبعض الشركاء معسرون ، بينما البعض الآخر مازال موسراً ، فإن الدائنون يكون لهم الحق في الرجوع على الشريك الموسر لإستيفاء باقى ديونهم . وبذلك يتحمل الشريك الموسر أو الشركاء الموسرون الأرصدة المدينة في حسابات رأس مال أو حقوق الشركاء المعسرون بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، كما لو أعسر سعيد مثلاً في المثال السابق ، فيتحمل برصيد رأس ماله المدين كل من عادل وجميل بالتساوى ، وإذا كانوا موسرين فيحصل الدائنون على باقى حقوقهم منهما . أو كما لو أعسر كل من عادل وسعيد في المثال السابق فيتحمل جميل بالأرصدة المدينة لحسابى رأس المال الخاص بهما ويتكفل بسداد الدائنين إذا كان موسراً . أما إذا كان الشركاء جميعاً معسرون . وليس لديهم أموال خاصة يمكن لدائنوا الشركة الرجوع عليها ، فإن توزيع المتحصل من التصفية في هذه الحالة يكون بنسبة دين كل دائن إلى مجموع الديون العادية بعد سداد الديون الممتازة .، والديون المضمونة برهن في حدود المتحصل من بيع الأصل المرهون ، وبمعنى آخر فإن حصيلة التصفية في هذه الحالة توزع كالآتى :

١ - تسدد الديون الممتازة قانوناً بالكامل إذا كانت حصيلة النصفية تكفى لذلك أو تزيد . فإذا لم تكن حصيلة التصفية كافية لسداد كل الديون الممتازة وزع المبلغ على الدائنين الممتازين كل بنسبة دينة إلى مجموع الديون الممتازة فإذا كانت حصيلة النصفية مثلاً ١٠٠٠٠ والديون والممتازة تبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه فأن كل دائن يحصل على نصف جنيه لكل جنيه من دينه الممتاز

٢ - تسدد الديون المضمونة برهن من حصيلة بيع الرهن وما يزيد عن ذلك يستخدم لسداد باقى الديون على حسب ترتيبها القانونى ، وإذا لم تكفى حصيلة بيع الرهن لسداد الدين المضمون ، فإن باقى الدين يعالج معالجة الديون العادية .

٣ - تسدد الديون العادية بما فاض من حصيلة التصفية عما تقدم بنسبة كل دين إلى مجموع الديون العادية . ويظل حق الدائنين قائماً في الحصول على ما تبقى

لهم من ديون قبل الشركة المعسرة المصفاه من الأموال الخاصة للشركاء حتى يسقط بالتقادم القانونى .

٤ - لا يعتبر قرض الشريك المتضامن من الديون ومن ثم لا يستحق شيئاً من حصة التصفية ، أما إذا كان القرض لشريك موصى فيعالج معالجة الديون العادية .
ولتوضيح ذلك نضرب المثال التالى :

مثال عن حالة الشركة المعسرة والشركاء المعسرون ، مع وجود ديون ممتازة وديون مرهونه وديون عادية .

فيما يلى الميزانية العمومية لشركة التضامن أحمد وأسد وأيمن فى تاريخ أقرار تصفيتها وتعيين أحمد كمصطفى مقابل أتعاب تصفية ١٢٠٠ جنيه والمصاريف .

شركة التضامن أحمد وأسد وأيمن الميزانية العمومية فى تاريخ إقرار التصفية

أراضى	٧٠٠٠٠		رأس مال الشركاء
مبانى	١٨٠٠٠٠		الشريك أحمد
- مخصص إهلاك	١٥٠٠٠٠		الشريك أسد
آلات ومعدات	٢٥٠٠٠٠		الشريك أيمن
- مخصص إهلاك	٢٢٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	
مخزون بأختلاف أنواعه			جارى الشركاء
مدينون	٦٥٠٠٠		جارى أحمد
- م.د.م فيها	٥٠٠٠		جارى أسد (مدين)
أرصدة مدينة مختلفة			جارى أيمن (مدين)
نقدية		(١١٠٠٠)	
		٤٠٠٠٠	قرض البنك برهن المخزون
		٦٠٠٠٠	أجور ومرتبات مستحقة
		٧٠٠٠٠	ضرائب مستحقة
		٦١٠٠٠	دائنون
		٣١٠٠٠٠	

هذا وقد كان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وقد مروا بأزمة
اقتصادية أدت الى إعسارهم جميعاً ، الأمر الذى دفعهم لتصفية الشركة لكثرة
التزاماتها قبل الغير ولتكرر مرات تحقيقها لخسائر .

وقد قام المصفى بتصفية الأصول مقابل المبالغ التالية : الأراضى ١٠٠٠٠٠
جنيه ، المباني ٢٠٠٠٠ جنيه ، الآلات والمعدات ١٠٠٠٠ جنيه ، المخزون بأختلاف
أنواعه ٢٠٠٠٠ جنيه ، المدينون ٢٠٠٠٠ جنيه ، الأرصدة المدينة لم يتحصل منها شئ
وأعتبرت فى حكم المدومة ، وقد بلغت مصاريف التصفية ١٥٠٠ جنيه .

ويترتب على ذلك أنه عند إجراء قيود التصفية ، وعند البدئ فى سداد
الإلتزامات فإنه يلزم البدئ بسداد الإلتزامات الممتازة على حسب أولوياتها ثم الديون
المرهونة فى حدود قيمة الرهن ، ثم إذا لم يكفى ما تبقى من حصيلة التصفية لسداد
باقى الإلتزامات ، فإنه يجب توزيع ما تبقى من حصيلة التصفية على الإلتزامات العادية
بقسمة الغرماء ، أى أن يحصل كل دائن على جزء من دينه يعادل الدين بالنسبة
لمجموع الديون العادية مضروباً فى المبلغ المتاح للدائنين . وبالتالى ففى المثال الجارى .

١ - تسدد مصاريف وأتعاب المصفى أولاً .

٢ - تسدد الضرائب والأجور المستحقة

٣ - يسدد قرض البنك فى حدود حصيلة بيع الرهن وما تبقى يضاف للدائنون
العاديون .

٤ - يسدد الدائنون العاديون فى حدود ما تبقى من نقدية

وفيما يلى قيود التصفية على إعتبار أن حساب التصفية هو حساب متاجرة
بالأصول .

من حـ / التصفية		٢٨٠٠٠٠
الى مذكورين		
حـ / الاراضى	٧٠٠٠٠	
حـ / صافى المباني (بعد إقفال مخصص الأهلاك فيها)	٣٠٠٠٠	
حـ / صافى الآلات (بعد إقفال حـ / المخصص فيها)	٣٠٠٠٠	
حـ / المخزون باختلاف أنواعه	٧٠٠٠٠	
حـ / صافى الدينون (بعد إقفال مخصص الدينون المشكوك فيها)	٦٠٠٠٠	
حـ / أصردة مدينة مختلفة	٢٠٠٠٠	
<hr/>		
من حـ / النقدية		
الى حـ / التصفية		١٠٠٠٠٠
تصفية الاراضى بأرباح	١٠٠٠٠٠	
<hr/>		
من حـ / النقدية		
الى حـ / التصفية		٢٠٠٠٠
تصفية المباني بخسائر	٢٠٠٠٠	
<hr/>		
من حـ / النقدية		
الى حـ / التصفية		١٠٠٠٠
تصفية الآلات والمعدات بخسائر	١٠٠٠٠	
<hr/>		
من حـ / النقدية		٢٠٠٠٠
الى حـ / التصفية	٢٠٠٠٠	
تصفية المخزون بخسائر		
<hr/>		
من حـ / النقدية		٢٠٠٠٠
الى حـ / الدينون	٢٠٠٠٠	
<hr/>		

• ويترتب على ذلك أن تبلغ خسائر التصفية ١١٠٠٠٠ جنيه تقسم على الشركاء بالتساوى . ويتم إقفال حسابات الشركاء فى حسابات حقوقهم قبل تحميلهم بخسائر التصفية وأتعاب المصفى كالآتى :

من مذكورين		
حـ / رأس مال أحمد		٢٠٠٠٠
حـ / جارى أحمد (دائن)		٢٠٠٠
حـ / رأس مال أسعد		٢٠٠٠٠
حـ / رأس مال أيمن		٥٠٠٠٠
الى مذكورين		
حـ / حقوق أحمد	٢٢٠٠٠	
حـ / حقوق أسعد	١٥٠٠٠	
حـ / جارى أسعد (مدين)	٥٠٠٠	
حـ / حقوق أيمن	٤٢٠٠٠	
حـ / جارى أيمن (مدين)	٨٠٠٠	
أقال حسابات الشركاء فى حساب حقوقهم		
من حـ / حقوق الشركاء		
حـ / حقوق أحمد		٣٦٦٦٦
حـ / حقوق أسعد		٣٦٦٦٦
حـ / حقوق أيمن		٣٦٦٦٧
الى حـ / التصفية	١١٠٠٠٠	
تحميل الشركاء بخسائر تصفية الأصول		
من حـ / حقوق الشركاء		
حـ / حقوق أحمد		٩٠٠
حـ / حقوق أسعد		٩٠٠
حـ / حقوق أيمن		٩٠٠
الى حـ / مصاريف وأتعاب التصفية	٢٧٠٠	
تحميل الشركاء بمصاريف وأتعاب التصفية		

ويترتب على ما تقدم أن يصبح رصيد حقوق أحمد مديناً بمبلغ ١٥٥٥٦ جنيه ، كما يبلغ رصيد حقوق أسعد ١٧٦٦٦ جنيه مديناً ، ويبلغ رصيد حقوق أيمن ٤٣٣٣ جنيه دائناً وهو مالا يكفي لتحمل الأرصدة المدينة للشريكين أحمد وأسعد ، وكما أنه غير متاح لسداد الالتزامات لأن رصيد النقدية لا يكفي لسداد الالتزامات حتى لو تنازل أيمن عن حقوقه لهذا الغرض . ومن ثم فيصبح من الملائم إقفال هذا الرصيد الدائن في الأرصدة المدينة للشريكين الباقيين ولو بالتساوي لأن جميع الشركاء معبرين ، ويتم ذلك بقيد يجعل فيه حـ / حقوق أيمن مديناً بمبلغ ٤٣٣٣ وحساب حقوق كل من أحمد وأسعد دائناً كل بمبلغ ٢١٦٦ ، ٢١٦٧ جنيه على التوالي .

ثم يأتي بعد ذلك سداد الالتزامات ، فالنقدية المتوفرة هي كالآتي :

الرصيد عند إقرار التصفية	٣٠٠٠٠ جنيه
حصيلة تصفيه الأصول	١٧٠٠٠٠ جنيه
رصيد النقدية المتاحة	٢٠٠٠٠٠
يخصم منه ١ - مصاريف وأتعاب التصفية	٢٧٠٠
٢ - الضرائب المستحقة	٧٠٠٠٠
٣ - الأجور والمرتبات المستحقة	٦٠٠٠٠
٤ - قرض البنك في حدود حصيلة الرهن	٢٠٠٠٠٠
المجموع	<u>١٥٢٧٠٠</u>

وبذلك يتبقى للدائنون العاديون ٤٧٣٠٠

ويبلغ مجموعهم ٦١٠٠ + ٢٠٠٠٠ = ٨١٠٠٠

فيصبح نصيب الجنيه من الديون العادية $\frac{47300}{81000} = \frac{395}{1000} = ٥٩$ قرشاً

وتكون القيود كالتالي :

من حـ / مصاريف وأتعاب التصفية الى حـ / التقديرية	٢٧٠٠	٢٧٠٠
من حـ / الضرائب المستحقة الى حـ / التقديرية	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
من حـ / الأجور والمرتبات المستحقة الى حـ / التقديرية	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
من حـ / الديون المرهونة الى حـ / التقديرية	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
من حـ / الديون العادية (الدائنون زائدا ما تبقى من قرض البنك) الى حـ / التقديرية	٤٧٣٠٠	٤٧٣٠٠

هذا ويلاحظ أن الأرضة المدينة لحقوق الشريكين أحمد وأسد والتي تبلغ بعد خصم الرصيد الدائن لأيمن ١٣٣٥٠ ، ٢٠٣٤٩ جنيه تعادل مالم يسدد من الالتزامات وهو ٣٣٧٠٠ جنيه (الفارق جنيه - نتيجة التقريب) .

وعليك بتصوير حسابات التصفية لهذه الحالة .

وفيما يلي قائمة التصفية .

قائمة التصفية

شركة التضامن أحمد وأحمد وأيمن

م				الأصول	
الخصوم				النقدية	بخلاف النقدية
رأس المال				التقديرية	
حقوق أيمن	حقوق أسعد	حقوق أحمد	الالتزامات		
٤٢٠٠٠ (٣٦٦٦٧)	١٥٠٠٠ (٣٦٦٦٦)	٢٢٠٠٠ (٣٦٦٦٦)	٢٣١٠٠٠	٣٠٠٠٠ ١٧٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠ (٢٨٠٠٠٠٠)
٥٣٣٣ (٩٠٠)	(٢١٦٦٦) (٩٠٠)	(١٤٦٦٦) (٩٠٠)	٢٣١٠٠٠ ٢٧٠٠	٢٠٠٠٠	صفر
٤٤٣٣	(٢٢٥٦٦)	(١٥٥٦٦)	٢٣٣٧٠٠٠ (٢٧٠٠٠) (٧٠٠٠٠٠) (٦٠٠٠٠٠) (٢٠٠٠٠٠) (٤٧٣٠٠)	٢٠٠٠٠٠ (٢٧٠٠٠) (٧٠٠٠٠٠) (٦٠٠٠٠٠) (٢٠٠٠٠٠) (٤٧٣٠٠)	التسديدات النقدية مصاريف وأتعاب التصفية الضرائب المستحقة الأجور والمزروعات المستحقة قرض البنك في حدود حصيلة الرهن الدائنون العاديون
٤٤٠٠ (٤٤٢)	(٢٢٥٦٦) ٢٢١٧	(١٥٥٦٦) ٢٢١٦	٣٣٧٠٠	صفر	الأرصدة بعد استنفاد النقدية توزيع الرصيد الدائن في حقوق أيمن على الأرصدة المدينة لأحمد وأيمن
	(٢٠٣٤٩)	(١٣٣٥٠)	٣٣٧٠٠	صفر	الأرصدة النهائية

٦ - إنقضاء شركة التوصية البسيطة :

سوف نركز على شركات التوصية البسيطة في هذا البند حيث أن تركيزنا لم يكن كافيا عليها فيما سبق من بنود ، ورغم ذلك فتخضع شركات التوصية البسيطة لجميع القواعد الخاصة بانقضاء شركات التضامن بحالاتها المختلفة . ولا تختلف الإجراءات المحاسبية اللازمة لإثبات التصفية وإعداد قائمة التصفية وقسمة الناتج على الشركاء عما ذكرناه في معالجة إنقضاء شركات التضامن وتقتصر الاختلافات على ما يتعلق بمسئولية الشريك أو الشركاء الموصين قبل الغير وقبل شركائه المتضامنين .

فالشريك الموصى لا يلتزم كما سبق وأن ذكرنا إلا بقدر حصته في رأس المال ، فإذا كان قد قدمها بالكامل عند التصفية فلا يجوز الرجوع عليه بأى شئ فيما يزيد على هذه الحصة . أما إذا لم يكن قد قدم حصته بالكامل فللموصى أن يقوم بمطالبته بها ، كما يجوز لدائى الشركة والشركاء الرجوع عليه بمقدار حصته التى لم يفى بها فيها بخلافه من خسائر التصفية وفى حدود حصته فى رأس المال فقط . كما لا يستتبع إعسار الشركة وإفلاسها إفلاس الشريك الموصى ، بينما يترتب على ذلك إفلاس الشركاء المتضامنين بحكم القانون .

ويترتب على هذه القواعد أن إجراءات معالجة خسائر التصفية فى حالة إعسار الشركة وإسار الشركاء ، أو إعسار الشركة وإعسار شريك أو أكثر أن يتوقف توزيع الخسائر على الشريك الموصى بمجرد إستيفاد حصته فى رأس المال ، ويتم توزيع ما زاد على ذلك من خسائر بين الشركاء المتضامنين على حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم .

ولنفرض مثلاً أن حسن وحسين وحسونه شركاء فى شركة توصية بسيطة فيها حسونه شريك موصى ، ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، وأنه تقرر تصفية الشركة وبيعت أصولها بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه بخسائر تصفية قدرها ٢٧٠٠٠ . وكان رصيد التقديرات بالإضافة إلى ذلك يبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ، وبلغت التزامات

٥٩٠٠٠ جنيه ، ورأس مال الشركاء الثلاثة على التوالى : ١٠٠٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه ، ٦٠٠٠٠ جنيه فتكون قائمة التصفية فى هذه الحالة كما هو موضح بالصفحة التالية : (عليك بأجراء القيود اللازمة وتصوير حسابات التصفية لهذا المثال المبسط) .
ويكون للدائنون الحق فى مطالبة حسن وحسين دون حسونه بسداد أرصدة حساباتهم . فإذا كان الشريكان أو أحدهما موسراً قام بسداد الدائنين وحصل من الشريك الآخر ، إلا إذا كان معسراً فيتحمل بالخسارة الإضافية الناتجة عن ذلك . أما إذا كان الشريكان المتضامنان معسران فلا سبيل للدائنى الشركة فى مطالبة الشريك الموصى حسونه حتى إذا كان موسراً .

٧ - الاندماج :

قد تنقضى شركة التضامن بالاندماج فى شركة تضامن أخرى لتكون بذلك شركة جديدة تتجمع فيها موارد والتزامات الشركتين المندمجتين . كما قد تنقضى شركة التضامن بإندماجها فى شركة مساهمة . وفى كل من الحالتين تعتبر الشركة فى حالة تصفية أثناء إجراءات الاندماج وتزول عنها الشخصية المعنوية المستقلة بإندماجها فى الشركة الجديدة .

وعادة ما تنتقل أصول والتزامات الشركة المندمجة إلى الشركة المندمج فيها إما بقيمتها الدفترية وقت الاندماج أو طبقاً لقيمتها السوقية العادلة وقت الاندماج طبقاً للاتفاق بين الشركتين ، وينقسم المحاسبون فى هذا الصدد إلى مجموعتين إحداهما تدعو لضرورة إنتقال الأصول بقيمتها الدفترية والأخرى تبرر بحق وبالمنطق الرشيد ضرورة إعادة تقويم الأصول بقيمتها السوقية العادلة وقت الاندماج . إلا أنه بالرغم من ذلك فإن الذى يحكم الإجراءات المحاسبية الواجب إتباعها لا يتوقف على مدى إقتناع المحاسب الذى يقوم بإجرائها بأى من وجهتى النظر السابقتين بقدر ما يتوقف على الشروط المتفق عليها بين الشركتين لأغراض الاندماج .

شركة التوصية البسيطة : حسن وحسين وحسولة (تحت التصفية)

(حسولة شريك موصى)

قائمة التصفية في

الخصوم				الأصول	
حسولة	حسين	حسن	التزامات	النقدية	بخلان النقدية
٦٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٩٠٠٠	١٢٠٠٠	٦٧٠٠٠
(٩٠٠٠)	(٩٠٠٠)	(٩٠٠٠)		٤٢٠٠٠	(٦٧٠٠٠)
(٣٠٠٠)	(٥٠٠٠)	١٠٠٠	٥٩٠٠٠	٥٢٠٠٠	
٣٠٠٠	(١٥٠٠)	(١٥٠٠)			
			٥٩٠٠٠		
	(٦٥٠٠)	(٥٠٠)	(٥٩٠٠٠)	(٥٢٠٠٠)	
	(٦٥٠٠)	(٥٠٠)	٧٠٠٠		

الأرصدة قبل التصفية
التصفية والخسائر

الأرصدة بعد التصفية
توزيع الرصيد المدين للشريك الموصى حسونه

الأرصدة بعد توزيع رصيد الموصى على المتضامتين
مدفوعات نقدية للالتزامات

الأرصدة بعد استرداد حصيدة التصفية

هذا وفي حالة الإندماج يمكن توسط حساب التصفية في دفاتر الشركة المندمجة لإقفال صافي التكلفة الدفترية للأصول المنقلة للشركة المندمج فيها ، وإقفال التكلفة الدفترية للخصوم المنقلة ، ثم لأظهار الثمن المتفق عليه بين الشركتين لصافي أصول الشركة المندمجة ، ويوزع رصيده من أرباح أو خسائر بعد ذلك على الشركاء في الشركة المندمجة طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر . أى أن حساب التصفية في هذه الحالة يقترب من أن يكون حساب متاجرة في صافي أصول الشركة المندمجة وبيعها للشركة المندمج فيها .

٧ - (أ) اندماج شركة تضامن في شركة تضامن أخرى .

يترتب على هذه الحالة إنقضاء كل من الشركتين وقيام شركة جديدة قوامها الأصول والخصوم المنقلة من كل من الشركتين المندمجتين . ولنفرض مثلاً أن شركة التضامن أمين وشوقي التي يقتسم الشريكان فيها الأرباح والخسائر بالتساوى قد قررت الإندماج مع شركة التضامن سمير وصابر الذان يقتسمان الأرباح بنسبة ٣:٢ لتكوين شركة أمين وشوقي وسمير وشريكهما كشركة توصية بسيطة فيها الشريك صابر موصياً . وفيما يلي الميزانية العمومية لكل من الشركتين في تاريخ الإندماج .

أصول		خصوم	
أمين وشوقي	سمير وصابر	أمين وشوقي	سمير وصابر
٢٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
١٥٠٠٠	٢٢٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠
١٢٠٠٠	٢٨٠٠٠	٥٠٠٠	جاري شوقي
٣٥٠٠٠	١٧٠٠٠	١٠٠٠٠	قرض صابر
٣٠٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠٠	إحتياطي عام
٢٥٠٠٠	٣١٠٠٠	٣٤٠٠٠	دائون
		٩٠٠٠	مصرفات مستحقة
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	

هذا وقد اتفق الشركاء جميعاً على أن تنتقل أصول شركة أمين وشوقى بقيمتها السوقية العادلة للشركة الجديدة كما ينتقل الدائنون والمصروفات المستحقة بقيمتها الدفترية ، أما أصول شركة سمير وصابر فتنتقل بقيمتها الدفترية فيما عدا المخزون الذى يخفض بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نتيجة إنخفاض قيمته السوقية بشكل ملحوظ ، وعلى أن يقوم سمير وصابر بسداد الدائنين برصيد النقدية وأستكمال الباقي من أموالهم الخاصة ، وقد ساهم صابر فى سداد الدائنين بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه من أمواله الخاصة ، وقد قدرت أصول شركة أمين وشوقى كالآتى :

أراضى ٣٠٠٠٠ جنيه ، صافى مباني وآلات ١٢٠٠٠ جنيه . مخزون ١٥٠٠٠ جنيه ، صافى مدينون بالقيمة الدفترية ، وأتفق الشركاء على أن تكون حصة كل منهم فى رأس المال تعادل رصيد حقوقه بعد إتمام التصفية طبقاً للشروط السابقة ، وعلى أن يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر فى الشركة الجديدة بنسبة ٢٠ / ٣٠ ، ، ٣٠٪ ، ٣٠٪ لكل من أمين وشوقى وسمير وصابر على التوالى ، وفيما يلى الحسابات اللازمة للتصفية فى دفاتر كل من الشركتين ، ثم القيود الدفترية اللازمة لإثبات قيام الشركة الجديدة فى دفاترها (عليك أن تقوم بإجراء القيود اللازمة لإثبات تصفية كل من الشركتين المندمجتين فى دفاترها والتى أدت الى ظهور حساباتها على هذه الصورة من واقع البيانات السابقة) .

١ - فى دفاتر شركة أمين وشوقى

مدين حـ/ التصفية دائن

من حـ/ الشركة الجديدة	١١٧,٠٠	إلى حـ/ الأراضى	٢٠٠٠٠
٣٠٠٠٠ أراضى		إلى حـ/ مبانى وآلات (صافى)	١٥٠٠٠
١٢٠٠٠ مبانى وآلات		إلى حـ/ المخزون	١٢٠٠٠
١٥٠٠٠ مخازن		إلى حـ/ المدينون (صافى)	٣٥٠٠٠
٣٥٠٠ مدينون		إلى حـ/ التقديرة متقلة للشركة	٢٥٠٠٠
٣٥٠٠٠ تقديرة		(الجديدة)	
من حـ/ الدائنون	٣٤٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الجديدة	٤٣٠٠٠
من حـ/ مصروفات مستحقة	٩٠٠٠	٣٤٠٠٠ دائنون	
		٩٠٠٠٠ مصروفات مستحقة	
		إلى حـ/ رأس المال	١٠٠٠٠
		٥٠٠٠ أمين	
		٥٠٠٠ شوقى	
	١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠

مدين حـ/ رأس المال دائن

مجموع	أمين	شوقى	مجموع	مدين	أمين	شوقى	مجموع
٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ جارى أمين	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٥٠٠٠		٥٠٠٠	٥٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الجديدة	٢٨٠٠٠	٣٦٠٠٠	٧٤٠٠٠
١٢٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٠٠				
١٠٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠				
٧٧٠٠٠	٤١٠٠٠	٣٦٠٠٠	٧٧٠٠٠				

دائن

جـ / الشركة الجديدة

مدين

من حـ / التصفية (الالتزامات المنتقلة)	٤٣٠٠٠	الى حـ / التصفية	١١٧٠٠٠
من حـ / رأس المال (أرصدة رأس المال المنتقلة)	٧٤٠٠٠	(القيمة السوقية للأصول)	
	١١٧٠٠٠		١١٧٠٠٠

ويلاحظ أن حساب التصفية وحساب الشركة الجديدة قد تم إستخدامها لأغراض التصفية وإقفال حسابات الشركة معاً . فقد جعل حساب التصفية مديناً بالتكلفة الدفترية لصافي الأصول وجعل دائناً بالقيمة المتفق عليها لإنتقال هذه الأصول للشركة الجديدة . كما جعل حساب التصفية دائناً بالتكلفة الدفترية للالتزامات المنتقلة للشركة ، وجعل مديناً بالقيمة التي أنتقلت بها هذه الإلتزامات للشركة الجديدة ، ويمثل رصيده بعد ذلك ما يتحقق عن إنتقال الأصول و(أو) الألتزامات من أرباح أو خسائر توزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر . هذا كما تم إقفال كل الحسابات المتعلقة بحقوق الشركاء من حسابات جارية (وقروض في حالة وجودها) وأرباح غير موزعة في حساب رأس مال الشركاء (الأرباح غير الموزعة كإحتياطي العام مثلاً توزع بنسبة توزيع الأرباح والخسائر) ويقفل رصيد حساب رأس المال في حساب الشركة الجديدة ليترتب على ذلك إقفاله هو الآخر بالتالي .

٢ - في دفاتر شركة سمير وصابر :

دائن

حـ / التصفية

مدين

من حـ / الشركة الجديدة	٦٢٠٠٠	الى حـ / صافي مباني وآلات	٢٢٠٠٠
٣٢٠٠٠ صافي مباني وآلات		الى حـ / المخزون	٢٨٠٠٠
٢٣٠٠٠ مخزون		الى حـ / المدينون (صافي)	١٧٠٠٠
١٧٠٠٠ مدينون			
من حـ / رأس مال الشركاء	٥٠٠٠		
٣٠٠٠ سمير			
٢٠٠٠ صابر			
	٦٧٠٠٠		٦٧٠٠٠

مدين حـ/ الشركة الجديدة دائن

٦٢٠٠٠	إلى حـ/ التصفية (قيمة الأصول المتقلة)	٦٢٠٠٠
٦٢٠٠٠		٦٢٠٠٠

مدين الدائنون دائن

٣١٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	٥٠٠٠٠
١٩٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال	٥٠٠٠٠
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠

رأس المال

مدين دائن

مدين	مدين	مدين	مدين	مدين	مدين	مدين	مدين
مجموع	مدين	مدين	مدين	مجموع	مدين	مدين	مدين
٢٠٠٠	٢٠٠٠		٤٠٠٠٠	إلى حـ/ جارى صابر	٢٠٠٠		٢٠٠٠
٥٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠٠	إلى حـ/ التصفية	٢٠٠٠		١٠٠٠٠
٦٢٠٠٠	٣١٠٠٠	٣١٠٠٠	١٩٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الجديدة	٣١٠٠٠		١٠٠٠٠
٦٩٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٤٠٠٠	٦٩٠٠٠				

٣ - فى دفاتر الشركة الجديدة :

يترتب على إندماج الشركتين قيام الشركة الجديدة على الأصول والخصوم المنتقلة طبقاً للقيود الدفترية الآتية :

من مذكورين		
حـ/ الأراضى		٣٠٠٠٠
حـ/ المبائى والآلات		١٢٠٠٠
حـ/ المخزون		١٥٠٠٠
حـ/ المدينون		٣٥٠٠٠
حـ/ النقدية		٢٥٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ الدائنون	٣٤٠٠٠	
حـ/ مصروفات مستحقة	٩٠٠٠	
حـ/ رأس مال أمين	٣٨٠٠٠	
حـ/ رأس مال شوقى	٣٦٠٠٠	
إثبات أصول وخصوم شركة أمين وشوقى طبقاً لإتفاق الاندماج		
من مذكورين		
حـ/ المبائى : ذات		٢٢٠٠٠
حـ/ المخزون		٢٣٠٠٠
حـ/ المدينون		١٧٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ رأس مال سمير	٣١٠٠٠	
حـ/ رأس مال صاير	٣١٠٠٠	
إثبات إنتقال أصول وخصوم شركة سمير وصاير طبقاً لإتفاق الاندماج		

وبذلك تنشأ الشركة الجديدة كشركة توصية بسيطة فيها ثلاثة شركاء : متضامنون وصاير كشريك موصى .

٧ - (ب) اندماج شركة تضامن في شركة مساهمة :

قد تندمج شركة التضامن في شركة مساهمة أو تتحول إلى شركة مساهمة ، وفي كلتا الحالتين تعتبر شركة التضامن في حكم المنقضية ويترتب على ذلك تصفيتها وانتقال صافي أصولها للشركة الجديدة أو على حسب ما ينص عليه إتفاق الاندماج .

فإذا اندمجت الشركة في شركة مساهمة فعادة ما يحصل الشركاء فيها على أسهم ملكية في الشركة المساهمة مقابل صافي حقوقهم في شركة التضامن ، أو مقابل جزء منها . وفي هذه الحالة يجعل حساب التصفية مديناً بالأصول المنتقلة للشركة المساهمة على حسب صافي قيمتها الدفترية لإقفالها . ويجعل حساب الشركة المساهمة مديناً وحساب التصفية دائناً بالقيمة المتفق عليها لانتقال هذه الأصول . والمعالجة العكسية تنطبق على الالتزامات المنتقلة للشركة المساهمة . ذلك على نفس النمط المبين في الحالة السابقة .

وتسوى حسابات رأس مال الشركاء بما يترتب على انتقال الأصول والالتزامات للشركة المساهمة من أرباح أو الخسائر ، ثم تسوى أرصدة رأس المال بما يترتب لكل شريك من حقوق في صورة أسهم أو نقدية طبقاً للإتفاق .

ولنفترض مثلاً أن شركة التضامن وهيب وعبد الوهاب قد قررت الاندماج في شركة التجارة والخدمات ، شركة مساهمة عربية ، إعتباراً من ١٩٩١/٩/١ . هذا وقد بنغت موجودات والالتزامات شركة التضامن في تاريخ هذا القرار ما يلي :

الموجودات : مباني وآلات ٧٦٠٠ جنيه ، مخصص إهلاك مباني وآلات ١٦٠٠ جنيه ، سيارات ٤٦٠٠ جنيه ، مخصص إهلاك سيارات ١٢٠٠ جنيه ، مخزون ٢٣٤٠٠ جنيه ، عملاء ١٠٢٠٠ جنيه ، مخصص ديون ٢٠٠ جنيه ، أوراق قبض ٣٥٠٠ جنيه ، نقدية ١٦٢٠٠ جنيه .

الالتزامات : قرض البنك ٥٠٠٠ جنيه ، مصروفات مستحقة ١٢٠٠ جنيه ،
دائنون ٢٨٣٠٠ جنيه . حقوق للشركاء : إحتياطي عام ٨٠٠٠ جنيه ، قرض وهيب
٥٠٠٠ جنيه ، رأس مال وهيب ٧٠٠٠ جنيه ، رأس مال عبد الوهاب ٨٠٠٠ جنيه .

وقد نص إتفاق الإندماج على ما يلي :

١ - تنتقل كل الموجودات للشركة المساهمة ، فيما عدا النقدية ، على أن
تقدر بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ويحصل الشركاء على ١٥٠٠ سهم عادى القيمة
الإسمية للسهم ٢ جنيه ومبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نقداً .

٢ - يقوم الشركاء بسداد الإلتزامات بالكامل ، ويحصل وهيب على ٨٠٠
سهم ويحصل عبد الوهاب على ٧٠٠ سهم من أسهم شركة التجارة والخدمات . هذا
وقد كان وهيب وعبد الوهاب يقومون بتوزيع الأرباح ولخسائر فيما بينهم بنسبة ٧ : ٨
على التوالى . ويترتب على هذا الإتفاق ضرورة تصفية شركة التضامن وسداد
الإلتزامات وتحديد حقوق كل شريك من الشركاء . وسوف يعالج هذه الحالة فى
صورة قيود دفترية على أن يقوم القارئ بتصوير الحسابات اللازمة فى دفاتر شركة
التضامن .

القيود بدفاتر شركة التضامن :

من مذكورين		
حـ / مخصص إهلاك آلات ومباني		١٦٠٠
حـ / مخصص إهلاك سيارات		١٢٠٠
إلى مذكورين		
حـ / آلات ومباني	١٦٠٠	
حـ / سيارات	١٢٠٠	

من حـ/ التصفية		٤٦٥٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ مباني وآلات	٦٤٠٠	
حـ/ سيارات	٣٤٠٠	
حـ/ مخزون	٢٣٤٠٠	
حـ/ عملاء	١٠٢٠٠	
حـ/ أوراق قبض	٣٥٠٠	
من مذكورين		
حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها		٢٠٠
حـ/ شركة التجارة والخدمات		٤٠٠٠٠
إلى حـ/ التصفية	٤٠٢٠٠	
من حـ/ مذكورين		
حـ/ رأس مال وهيب		٢٩٤٠
حـ/ رأس مال عبد الوهاب		٣٣٦٠
إلى حـ/ التصفية	٦٣٠٠	
خسائر التصفية بنسبة ٧ : ٨		
من مذكورين :		
حـ/ قرض وهيب		٥٠٠٠
حـ/ الإحتياطي		٨٠٠٠
إلى مذكورين :		
حـ/ رأس مال وهيب	٨٧٣٣	
حـ/ رأس مال عبد الوهاب	٤٢٦٧	
إقفال قرض وهيب وتوزيع الإحتياطي العام على الشريكين بنسبة ٧ : ٨ .		

من حـ/ النقدية		٨٣٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ رأس مال وهيب	٣٢٠٧	
حـ/ رأس مال عبد الوهاب	٥٠٩٣	
تحصيل الأرصدة المدينة في حسابات رأس مال الشركاء	-	
من مذكورين		
حـ/ النقدية		١٠٠٠٠
حـ/ رأس مال وهيب		١٦٠٠٠
حـ/ رأس مال عبد الوهاب		١٤٠٠٠
إلى حـ/ شركة التجارة والخدمات	٤٠٠٠٠	
تحصيل النقدية وتوزيع الأسهم على الشركاء		
من مذكورين		
حـ/ قرض البنك		٥٠٠٠
حـ/ مصروفات مستحقة		١٢٠٠
حـ/ الشاؤون		٩٨٣٠٠
إلى حـ/ النقدية		
سداد الإلتزامات		
برصيد النقدية		

ويلاحظ أن قيد سداد الإلتزامات يلي قيد تحصيل الأرصدة المدينة في حسابات الشركاء حتى تكفي النقدية لسداد الإلتزامات . أما القيود في دفاتر الشركة المساهمة فتكون كالآتي :

من حـ/ الأصول المختلفة (أو مفرداتها في حالة تحديد قيمة كل منها على حدة)		٤٠٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ رأس مال الأسهم العادية	٣٠٠٠٠	
حـ/ النقدية	١٠٠٠٠	
إثبات إنتقال أصول شركة التضامن وهيب وعبد الوهاب	.	

ولا يترتب على إندماج شركة تضامن في شركة مساهمة إنقضاء الأخيرة أحياناً
وذلك كما سوف يتضح في دراسة لاحقة .

أسئلة وتمارين على

الفصل السابع

أولاً : الاسئلة :

١ - تكلم باختصار عن أسباب إتقضاء شركة التضامن والتوصية البسيطة مع التميز بين الأسباب العامة والأسباب الشخصية .

٢ - تكلم باختصار عن أولويات توزيع ناتج التصفية والمبررات التي تراها منطقية لوضع الأولويات بهذا الترتيب .

٣ - علل باختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من جهة نظرك .

(أ) إذا استخدم حساب التصفية بمثابة حساب أرباح وخسائر فإن ما يقفل فيه هو ما يترتب على بيع الأصول المختلفة من أرباح أو خسائر ، أما حسابات الأصول فتظل مفتوحة في الدفاتر كما هي .

(ب) الشركة الموسرة هي التي تكفي حصيلة تصفية أصولها لسداد إلتزاماتها وحقوق الشركاء فيها بالكامل ، إن لم تكن تزيد .

(ج) توزع أرباح أو خسائر التصفية على الشركاء بنسبة حقوق كل منهم في الشركة بصرف النظر عن نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت متبعة قبل التصفية .

(د) إذا ترتب على تصفية الشركة خسائر ولم تكن حقوق أحد الشركاء فيها كافية لإستيعاب نصيبه منها فإن الرصيد المدين لحسابه يوزع على باقي الشركاء كما توزع خسائر التصفية .

(هـ) إذا ترتب على التصفية خسائراً أو كانت مجموع الأرصدة المدينة لحقوق

بعض الشركاء نتيجة توزيع خسائر التصفية تزيد على مجموع الأرصدة الدائنة لحقوق باقى الشركاء فإن ذلك يعنى أن الشركة معسرة .

(و) يكون لدائنوا الشركة حق إستيفاء باقى حقوقهم بالكامل من الأموال الخاصة للشركاء فيما زاد على حصيلة التصفية . وذلك قبل أن يحصل دائنوا الشركاء الشخصيون على أى شىء من حقوقهم قبل الشركاء .

(ز) إذا قام أحد الشركاء بسداد دائنوا الشركة فيما زاد على حصيلة التصفية فيكون له حق الرجوع على الشركاء الباقين فى حدود نصيب كل منهم من هذه الديون التى سدها الشريك بنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بصرف النظر عن طبيعة أرصدة حقوق الشركاء الباقين .

(ح) يعتبر قرض الشريك الموصى عند تصفية شركة التوصية البسيطة كقرض الشريك المتضامن فى الشركة ، ومن ثم له أولويات على باقى حقوق الشركاء .

(ط) لا يترتب على اندماج شركة التضامن فى شركة أخرى تصفية الشركة وسداد التزاماتها ، وإنما يترتب على ذلك إنقضاء الشركة وقيام شركة جديدة تحمل محل الشركة المندمجة فى تحمل جميع الالتزامات .

(ي) إذا تمت التصفية بصفة جزئية وكان من المنتظر أن تحقق تصفية باقى الأصول دون خسائر فإن فائض النقدية بعد سداد الإلتزامات يمكن توزيعه على الشركاء بنسب رأس المال إلى أن تتحقق باقى الأصول .

٤ - برر لماذا تعتبر كل أجابة من الأجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية خطأ أو صواب :

الحالة ١ :

إذا ترتب على انسحاب أحد الشركاء مجرد جعل حـ / حقوقه الدفترية مديناً وحـ / رأس مال الشركاء الباقين دائناً . فإن هذا يعنى

- (أ) أن القيمة السوقية العادلة لصافي أصول الشركة تتفق مع قيمتها الدفترية .
- (ب) أن الشركاء الباقين قد قاموا بسداد حصة الشريك المنفصل من أموالهم الخاصة كزيادة لرأس مال كل منهم في الشركة الجديدة
- (جـ) أنه إذا تم تصفية الشركة القديمة في تاريخه فلن يترتب على ذلك خسائر تصفية بحيث يلزم أن يتحمل المنسحب نصيبه فيها .
- (د) كل ما تقدم .
- (هـ) بعض ما تقدم .
- (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٢ :

- أنقضت شركة التضامن بين محمود ومسعود ومراد . وبعد بيع الأصول وتسديد كافة الديون حصل محمود على مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه نقداً بينما حصل مسعود على ٦٠٠٠ جنيه ولم يحصل مراد على شيء رغم يساره . وهذا يعنى .
- (أ) أن الشركة كانت موسرة حيث كفت حصيلة بيع الأصول لسداد جميع الالتزامات وزادت بعد ذلك .
- (ب) أن خسائر التصفية قد أستنفدت حقوق مراد بالكامل في الوقت الذى كانت فيه نقدية ما زالت متاحه لسداد الشركاء تبلغ ١٨٠٠٠ جنيه .
- (جـ) رغم يسار مراد فقديكون رصيد حقوقه نتيجة خسائر التصفية سالباً وحمل محمود ومسعود بصفة مؤقتة حتى يقوم المصطفى بتوزيع ما تبقى لديه من نقدية على الشركاء توزيعاً عادلاً .
- (د) كل ما تقدم .
- (هـ) بعض ما تقدم .
- (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٣ :

كانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء الثلاثة في شركة التوصية البسيطة حيث مجاهد وعماد متضامنان ، وموسى شريكاً موصياً ، بالتساوى .

وقد ترتبت على تحميل الشركاء بخسائر التصفية أن أصبحت أرصدة حقوق الشركاء المتضامين كالآتي ١٥٠٠٠ جنيه لمجاهد دائن ٢٣٠٠٠ جنيه لعماد دائن ، ٣٠٠٠ جنيه لموسى (مدين) وهذا يعنى .

(أ) أن كل من مجاهد وعماد سوف يحصل على مبلغ نقدي من حصيلة التصفية يعادل رصيد حساب حقوقه الموضحة بعاليه بينما على موسى أن يقوم بسداد ٣٠٠٠ جنيه للشركة تحت التصفية .

(ب) لو تحمل الشريكان مجاهد وعماد بالرصيد المدين لموسى فأن المبلغ الذى يحصل عليه الأول يصبح ١٣٥٠٠ جنيه والمبلغ الذى يحصل عليه الثانى يصبح ٢١٥٠٠ جنيه .

(ج) يعنى ما تقدم أنه لا توجد مصاريف وأتعاب تصفية وإلا نقصت المبالغ التى يحصل عليها المتضامنان بمقدار هذه المصاريف والأتعاب مناصفة .

(د) كل ما تقدم .

(هـ) بعض ما تقدم .

(و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٤ :

إذا كانت الشركة موسرة والشركاء معسرون وحصل أحد الشركاء على مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من حصيلة التصفية فهذا يعنى .

(أ) أن هذا الشريك قد تحمل منفرداً بالأرصدة المدينة لحسابات حقوق الآخرين

وفاض من حقوقه بعد ذلك ما يوازي هذا المبلغ .

(ب) أن هذا الشريك موصى وقد زادت حصته في رأس المال عما تحمل به من أرباح أو خسائر بهذا المبلغ بينما أرصدة حقوق الشركاء الباقين المتضامنين أصبحت مدينة نتيجة خسائر التصفية .

(جـ) ما دام الشركاء معسرون فلا بد وأن تكون الشركة ذاتها أيضاً معسرة غير أن حقوق الموصى زادت عما تحمله من خسائر التصفية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ممكن .

(هـ) بعض ما تقدم ممكن .

(و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٥ :

أسفرت نتائج التصفية وسداد النقدية التي كانت موجودة والتي تحصلت من التصفية عن الأرصدة التالية : الإلتزامات ٢٣٥٠٠ جنيه دائن ، الشريك حسن ٧٥٠٠ جنيه مدين ، الشريك حسونه ١٧٥٠٠ جنيه مدين ، ولم يتم ترصيد حـ / حقوق الشريك الثالث حسنين وهذا يعنى .

(أ) أن الشركة معسرة ولم تكفى حصيلة تصفية أصولها لسداد إلتزاماتها وزادت الإلتزامات عن حصيلة التصفية بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .

(ب) أن رصيد حساب حقوق الشريك حسنين لا بد وأ يكون دائناً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه .

(جـ) إذا كان الشريك حسنين موسراً فأن من حق الدائنين الرجوع عليه بياقى حقوقهم حتى ولو كان شريكاً موصياً .

(د) كل ما تقدم .

(هـ) بعض ما تقدم .

(و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٦ :

ترتب على تصفية الشركة خسائر أدت الى أن أصبح حقوق أحد الشركاء المتضامتين مدينا بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه بينما مجموع رصيدي حقوق الشريكين الآخرين دائئا بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه وكانت الأرباح والخسائر توزع بالتساوي بين الشركاء الثلاثة غير أن أحد الشريكين الآخرين كان موصياً ، بينما كان الشريك الذي أصبح رصيد حقوقه مدينا معسرا ، وترتب على ذلك .

(أ) أن مبلغ الرصيد المدين للشريك المعسر يوزع بين الشريكين الآخرين حيث يتحمل كل منهما بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه .

(ب) يتحمل الشريك المتضامن الثاني بالرصيد المدين للشريك المعسر دون أن يتحمل الشريك الموصى شيئا منه حتى ولو كان رصيد حقوقه دائئا ويستوعب نصيبه من هذا الرصيد المدين .

(جـ) من الواضح أن الشركة موسرة وسوف يحصل الشركاء فيها على نقدية تبلغ ١٠٥٠٠ جنيه من حصيلة التصفية .

(د) كل ما تقدم .

(هـ) بعض ما تقدم .

(و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٧ :

كان لأحد الشركاء المتضامنين قرضاً على الشركة يبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بينما كان للشريك الموصى قرضاً أيضاً على الشركة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وكانت حصيلة

التصفية مجرد كافية لسداد الالتزامات ومصاريف وأتعاب التصفية دون قرضى الشريكين . وهذا يعنى .

(أ) أن الشركة معسرة حيث يعتبر قرض الشريك الموصى للشركة من الديون العادية ويحق أسترداده بصفة كلية أو جزئية على حسب نصيب الجنيه من الديون العادية من حصيلة التصفية .

(ب) فى حالة التصفية يعتبر قرض الشريك المتضامن للشركة بمثابة جزءا من حقوقه يتاح لتحمل نصيبه من خسائر التصفية .

(ج) اذا كانت حصيلة التصفية تكفى لسداد كل الالتزامات بما فيها قرض الموصى دون أن يفيض أى شىء للسداد لباقى الشركاء وفاءً بقروضهم للشركة أو جزء منها وكان هؤلاء متضامنون فأن الشركة تعتبر فى حكم الموسرة .

(د) كل ما تقدم .

(هـ) بعض ما تقدم .

(و) لا شىء مما تقدم .

الحالة ٨ :

أندمجت شركة التضامن أسعد ومسعود فى شركة التضامن أيمن وعبد الموجود لتكوين شركة تضامن جديدة من الشركاء الأربعة ، ويترتب على ذلك .

(أ) ضرورة تصفية كل من الشركتين وتصفية أصولهما وتسديد التزاماتهما وتحديد حقوق الشركاء فى كل منهما والتي سوف تنتقل للشركة الجديدة .

(ب) يمكن للشركة المندمجة أن تنتقل أصولها مقومة بقيمتها السوقية العادلة، للشركة المندمج فيها على أن يقوم الشركاء فى الشركة المندمجة بسداد الالتزامات وبذلك يكون نصيبهم فى الشركة المندمج فيها مساوياً للقيمة

السوقية العادلة للأصول المتقلة .

(ج) يمكن أن تنتقل أصول والتزامات الشركة المندمجة للشركة المندمج فيها طبقاً لشروط الاتفاق بين الشركاء .

(د) كل ما تقدم .

(هـ) بعض ما تقدم .

(و) شيء بخلاف ما تقدم .

ثانياً : التمارين *

التمرين الأول : تقرر تصفية شركة التضامن بين حموده وعبد الجواد وجمال في ١/١/١٩٩٢ . وقد بلغت حسابات الشركاء في ذلك التاريخ الآتى :

رأس مال حموده ٢٢٠٠٠ جنيه ، جارى حموده ٣٠٠٠ جنيه (دائن) ، قرض حموده ٥٠٠٠ جنيه ، رأس مال عبد الجواد ٣٢٥٠٠ جنيه ، جارى عبد الجواد ٢٥٠٠ (مدين) ، رأس مال جمال ٤٠٠٠٠ جنيه ، جارى جمال ٥٠٠٠ جنيه (دائن) ، قرض جمال ٥٠٠٠ جنيه . كما بلغت مجموع إلتزامات الشركة ٤٧٥٠٠ جنيه ، وقد تم تصفية الشركة وبلغت حصيلة التصفية ١٨٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت أتعاب المصفي مصاريف التصفية ٢٥٠٠ جنيه . هذا وقد كانت الأرباح والخسار توزع بين الشركاء بنسبة ٢ : ١ : ٢ لكل من حموده وعبد الجواد وجمال على التوالى :

المطلوب : إجراء ما يلزم من قيود يومية لإثبات التصفية ، وتصوير الحسابات

* إذا لم ينص التمرين على كيفية معالجة حساب التصفية فيعالج على اعتباره حساب أرباح وخسائر .

اللازمة (أ) على اعتبار حساب التصفية بمثابة حساب متاجرة ، (ب) على اعتبار حساب التصفية بمثابة حساب أرباح وخسائر ، علما بأن رصيد النقدية قبل التصفية بلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

التمرين الثانى : كامل وسعد شريكان فى شركة تضامن ، وقد تقرر تصفية الشركة فى ٩١/٦/٣٠ ، وبلغ رصيد حقوق كامل دون القرض ٩٠٠٠ جنيه ورصيد حقوق سعد دون القرض ٧٠٠٠ جنيه ، كما يبلغ الرصيد الدائن لقرضى كل من كامل وسعد للشركة ١٨٠٠ جنيه ، ١٦٠٠ جنيه على التالى . ويقتسم الشريكان الأرباح والخسائر بنسبة ٦٠٪ لكامل ، ٤٠٪ لسعد . وقد بلغت حصيلة تصفية مختلف الأصول ١٥٠٠٠ جنيه فى الوقت الذى بلغ فيه مجموع التزامات الشركة بما فيها قرضى الشريكين ومصاريف وأتعاب التصفية ١٤٤٠٠ جنيه .

والمطلوب : إعداد الحسابات اللازمة لتصفية الشركة بإعتبار حساب التصفية بمثابة حساب أرباح وخسائر علماً بأن رصيد النقدية قبل التصفية بلغ ٣٠٠ جنيه .

التمرين الثالث : قطب ورجب شريكان فى شركة تضامن وقد قررا تصفية الشركة فى التاريخ التى أظهرت فيه الميزانية العمومية لها الأصول والخصوم الآتية :

أراضى ومبانى (صافى)	٣٢٥٥٠	رأس مال قطب	٢١٠٠٠
مخزون	٢٤٦٠٠	رأس مال رجب	٦٠٠٠
مدينون	١٠٨٠٠	أرباح محجوزة	٣٠٠٠
نقدية	٢٨٥٠	إلتزامات	٤٠٨٠٠
	<u>٧٠٨٠٠</u>		<u>٧٠٨٠٠</u>

وقد كان الشريكان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى . وتمت تصفية الأصول المختلفة كالآتى : أراضى ومبانى ٢٤٥٠٠ جنيه ، مخزون ١٦٨٠٠ جنيه ،

مدينون ٦٣٠٠ جنيه ، وبلغت مصاريف التصفية ٥٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - إجراء القيود اللازمة لإثبات التصفية وتوزيع فائض حصيلة التصفية على الشركاء مع افتراض أن الشريكان موسران ومع تصوير حسابات التصفية .
- ٢ - كالمطلوب السابق مع افتراض أن رجب معسر ، ومع تصوير قائمة التصفية .

التمرين الرابع : إشتراك سعيد وخميس فى شركة تضامن للإتجار فى المواد الغذائية فى ٩١/١/١ حيث بلغ رأس مال الأول ١٢٠٠٠ جنيه ورأس مال الثانى ٩٠٠٠ جنيه ، ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة رأس المال . ويقوم كل من الشريكين بإدارة محل من المحلين التى تمتلكها الشركة . وقد بلغت المتحصلات والمدفوعات النقدية التى قام بها كل من الشريكين فى المحل الذى يديره على مدار السنة الآتى :

سعيد	خميس	مجموع
متحصلات نقدية	٤٣٦٥٠	٣٢٣٥٠
مدفوعات نقدية	٥٢١٥٠	١٧٣٦٠
		٦٩٥١٠

وقد قام سعيد بدفع الزيادة من أمواله الخاصة فى ٩١/١/١ . وفى نهاية السنة قام الشريكان ببيع المحلين بما فيهما من أصول بخلاف النقدية بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه .

فكيف يتم توزيع هذا المبلغ على الشريكين .

التمرين الخامس : حامد ومحمود والقطاطرى شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٨ : ٧ : ٥ على التوالى . وقد تقرر تصفية الشركة فى ١٩٩١/٦/٣٠ حيث بلغت أصول وخصوم الشركة الآتى :

الأصول :

الخصوم :

أصول ثابتة (صافي)	٧٧١٦٠	حقوق حامد	١٢٦٨٩٠
مخزون	٧٤٢١٦	حقوق محمود	١٧٢٨٤
مدينون (صافي)	٩٧٣٠٠	حقوق الفطاطرى	٦٧٠٢٢
نقدية	٤٦٨٠٠	الإلتزامات	٨٤٢٨٠
	<u>٢٩٥٤٧٦</u>		<u>٢٩٥٤٧٦</u>

وقد قرر حامد والفطاطرى شراء أصول الشركة والالتزام بسداد إلتزاماتها وتكوين شركة جديدة فيما بينهم وعلى أن تقدر الأصول كالاتى : نقدية بقيمتها الدفترية ، أصول ثابتة ٥٤٢٠٠ جنيه ، مخزون ٥٠٤٠٠ جنيه ، مدينون ٨٢٦٠٠ جنيه . وقد قام كل من حامد والفطاطرى بسداد الإلتزامات جزئياً من النقدية المنتقلة من الشركة المصفاة وبمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه من أموالهم الخاصة حيث دفع حامد منها ٣٠٠٠٠ جنيه . كما إتفق الشريكان على الاحتفاظ بحقوقهم قبل محمود بالقدر الذى يسمح لهم القانون كأصل من الأصول فى ميزانية الشركة الجديدة . وقد بلغت قيمة الأصول الشخصية لمحمود ١٢٠٠٠ جنيه بينما بلغت إلتزاماته الشخصية بخلاف إلتزاماته لحامد والفطاطرى ٢٤٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - إجراء ما يلزم من قيود الأثبات تصفية الشركة القديمة وتصوير ما يلزم من حسابات فى هذا الصدد : وإعداد قائمة التصفية .

٢ - إجراء ما يلزم من قيود لإثبات تكوين الشركة الجديدة وإعداد الميزانية العمومية لها فى تاريخ التكوين .

التمرين السادس : أشترك أحمد ومحمود فى تكوين شركة تضامن منذ عشر سنوات وبعد أنقضاء سبع سنوات فى إزدهار متواصل قرر الشريكان ضم أثنان من

العاملين معهم فى الشركة واللذان يعدان من أعمدة إزدهارها على مدار هذه السنوات السبع عرفانا من أحمد ومحمود بالجميل . وبذلك تكونت شركة جديدة من أحمد ومحمود وعبد الحميد وصالح وأصبح الشريكان الآخران شريكان بالعمل (دون رأس مال) ونص عقد الشركة على أن تكون نسب توزيع الأرباح والخسائر كالتالى : أحمد ٤٥ ٪ ، محمود ٣٠ ٪ ، عبد الحميد ١٥ ٪ ، صالح ١٠ ٪ ، كما نص العقد أنه فى حالة بيع الشركة أو تصفيتها فى خلال ٥ سنوات من إنضمام عبد الحميد وصالح ، فإن ما قد يترتب على ذلك من شهره محل يكون من حق أحمد ومحمود فقط . وفى نهاية السنة الحالية قرر الشركاء بيع أصول الشركة بخلاف النقدية لتوقع كساد نشاطها بمبلغ ٥٥٥٠٠ جنيه وفى ذلك التاريخ تم أقفال الحسابات حيث أظهرت الأرصدة التالية : أراضي ٢٣٩٤ جنيه ، مباني (صافى) ٢٥٥٠٠ جنيه ، مخزون ١٥٣٠٦ جنيه . عملاء ١٨٩٠٠ جنيه ، نقدية ٦٠٠٠ جنيه ، مسحوبات عبد الحميد ٥٩٩٧ ، دائنون ٨١٠٠ جنيه ، رأس مال أحمد ٣٠١٣٨ جنيه ، رأس مال محمود ٣٤٥٩٩ جنيه ، رأس مال صالح ٦٦٠ جنيه قرض صالح (دائن ٦٠٠ جنيه) .

المطلوب : (١) اعداد قائمة التصفية بفرض أن كل الشركاء موسرون ، وإثبات ما يلزم من قيود يومية (٢) اعداد قائمة التصفية بفرض أن الشريك (أو الشركاء) الذى يصبح رصيد حقوقه مديناً نتيجة خسائر التصفية معسراً (أو معسرون) وليس لديه (لديهم) أى أموال خاصة ، وإثبات ما يلزم من قيود يومية .

التمرين السابع : اشترك حمدان ووهدان وسرحان فى شركة تضامن فى ١٩٨٩/١/١ برأس مال قدره ٩٠٠٠٠ جنيه ، ١٨٠٠٠٠ جنيه ، ٤٥٠٠٠ جنيه لكل منهم على التوالى ، كما نص الاتفاق على أقسام الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٤ : ١ على التوالى . وفى ١٩٩٠/١٢/٣١ توفى سرحان وقام الشريكان الباقيان بسداد مستحقاته للورثة عن طريق قبول عمران شريكاً جديداً برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه سدد منها ورثة سرحان فى مستحقاته بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، وفيما يلى بيان أرباح الشركة ومسحوبات كل شريك من الشركاء عن الثلاثة سنوات المنتهية فى ١٩٩١/١٢/٣١ .

السنة المنتهية	الأرباح	المسحوبات	في
عن السنة	حمدان	وهذان	سرحان
عمران	—	—	—
١٩٨٩/١٢/٣١	٥٦٠٠٠	١٧٠٠٠	٢٨٠٠٠
١٩٩٠/١٢/٣١	٦٣٠٠٠	١٨٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩١/١٢/٣١	١٢٢٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠

هذا وقد نص عقد الشركة الجديدة على أن تكون نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الجدد حمدان ووهذان وعمران ٣ : ٣ : ٢ ، وعلى أن لا يتحمل عمران أية خسائر تتعلق بالفترات السابقة على انضمامه ، كما لا تقوم الشركة بإظهار أى شهرة فى دفاترها . وعند أقفال الدفاتر فى ١٩٩١/١٢/٣١ أكتشف أن محاسب الشركة لم يقوم بتحميل أرباح السنوات السابقة بأهلاك الآلات والمعدات والذي يبلغ ١٤٠٠٠ جنيه سنوياً ، وقام بتحميل السنة الأخيرة بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه أهلاك عن السنوات الثلاثة . هذا وقد قرر الشركاء تصفية الشركة فى ذلك التاريخ ، حيث تم بيع أصولها بخلاف النقدية بمبلغ ٢٣٢٠٠٠ جنيه ، وبلغ رصيد النقدية قبل التصفية ١٨٥٠٠ جنيه ، وبلغت مصاريف التصفية ٥٠٠ جنيه وبلغ رصيد حسابات الالتزامات المختلفة ٩٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - إعداد قائمة توضح حقوق كل شريك من الشركاء فى ١٩٩١/١٢/٣١ قبل تصفية الشركة (٢٠) إعداد قائمة التصفية وإجراء قيود اليومية اللازمة لإقفال دفاتر الشركة المصفاة ، ويمكن أن نفترض أن الرصيد المدين فى حساب حقوق أى من الشركاء لا يمكن تحصيله .
- ٢ - بفرض أن الشركة موسرة وتبلغ صافى التكلفة الدفترية لأصولها بخلاف النقدية

٣٤٠٥٠٠ جنيه وأن الشركاء قرروا الاندماج فى شركة مساهمة التى قبلت
انتقال الأصول والالتزامات لها بقيمتها الدفترية مقابل تقديم ٢٠٠٠ سهم ،
القيمة الاسمية لسهم ١٠ جنيه للشركاء الثلاثة وتسوية الفرق نقداً .

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات تصفية الشركة بين حمدان ووهدان وعمران
وتوزيع الأسهم والتقديرات بينهم بناء على المطلوب الأول بعد تعديله بما ورد من بيانات
جديدة فى هذا الفرض .

الفصل الثامن

فى شركات التضامن والتوصية البسيطة - التصفية التدريجية

١ - مقدمة :

عرضنا إجراءات التصفية فى الفصل السابق على إفتراض أن توزيع حصينة التصفية لا يتم إلا بعد الإنتهاء من بيع كل أصول الشركة المصفاه وتحصيل كل مستحققاتها ، تم يقوم المصفى بعد ذلك بسداد إلتزاماتها على حسب أو لوياتها القانونية وما يتبقى بعد ذلك يوزع على الشركاء على حسب أرصدة رأسمالهم (أو حقوقهم) .

ويعتبر هذا الإجراء ملائماً إذا كانت عمليات التصفية تستغرق فترة زمنية وجيزة بحيث يستطيع الشركاء الأنتظار حتى إتمام جميع عمليات التصفية للحصول على ما يتبقى لهم من حقوق فى الشركة . إلا أن عمليات التصفية قد تستغرق فى العادة وقتاً طويلاً قد يمتد إلى شهور أو سنوات ، بحيث يكون من الصعب إنتظار الشركاء للحصول على حقوقهم بعد تمام بيع كل الأصول وتحصيل كل الحقوق . فمتى تم سداد إلتزامات الشركة للغير ، فإن كل ما يتحصل بعد ذلك من عمليات التصفية ، فيما عدا مصروفات وأتعاب التصفية ، يعد من حقوق الشركاء ، وقد يطالب الشركاء المصفى بالتسديد الجزئى لحقوقهم قبل الشركة كلما تحصل مبلغ معين من بيع بعض الأصول . ويطلق على الإجراءات المحاسبية الملائمة فى هذه الحالة إجراءات التصفية التدريجية . وسنتناول فى هذا الفصل القواعد العامة التى يسترشد بها المحاسب فى هذا الشأن ونستعرض كيفية إعداد خطة لتوزيع المتحصلات النقدية على دفعات على

الشركاء بشكل يقى المصطفى من التصرفات التى قد يترتب عليها الأضرار ببعض الشركاء لحساب البعض الآخر .

٢ - قواعد التصفية التدريجية :

تتلخص القواعد العامة فى شأن التصفية التدريجية فى قاعدتين أساسيتين :

القاعدة الأولى : وتتطلب عدم سداد أى مبالغ للشركاء سواء كانوا متضامنين أو موصين مقابل حصص فى حقوق الملكية إلا بعد سداد جميع الدائنين والتزامات الشركة للغير . ويعتبر قرض الشريك الموصى فيما زاد على حصته فى رأس المال وحقوقه فى الأرباح المحجوزة إن وجدت من مكونات الديون العادية التى يلتزم المصطفى بسدادها قبل سداد أى من الشركاء مقابل حقوقهم فى الشركة .

القاعدة الثانية : يقتصر السداد للشركاء بعد تطبيق القاعدة الأولى لهؤلاء الشركاء الذين يظل رصيد الحقوق الخاص بهم دائماً بعد توزيع كل الخسائر المتوقعة والمحتملة فى أى صورة من الصور ، وتحفظ تام على كل الشركاء ينسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم ، ويكون السداد للشريك المعين بعد ذلك فى حدود الرصيد الدائن لحساب الحصة الخاصة به . ويعالج رصيد قرض الشريك المتضامن فى هذا الصدد معالجة رأس المال .

ويجب الإلتزام بهاتين القاعدتين فى كل حالات التصفية التدريجية لشركات التضامن (أو التوصية البسيطة) ، وذلك بالرغم من إمكانية إختلاف ظروف وملابسات كل حالة عن الحالات عن الأخرى .

هذا وسوف نعرض لأغراض توضيح إجراءات التصفية التدريجية طريقتين : الأولى وتقتضى إعتبار كل ما لم يتحقق من أصول بالبيع بمثابة خسائر محتملة ، والثانية تعتمد على تحديد خطة مسبقة لتوزيع المتحصلات النقدية على الشركاء بعد

سداد الإلتزامات ، ليسترشد بها المصطفى فى هذا الصدد.

وسوف نعرض الطريقة الأولى فى هذا الفصل ، على أن نعرض كيفية إعداد خطة التصفية والإسترشاد بها فى الفصل التالى .

٣ - التصفية التدريجية مع إعتبار كل ما لم يتحقق من أصول بالبيع بمثابة خسائر :

ويمكن أن تظهر فى ظل هذه الطريقة إحدى حالتين : الأولى عندما تكون أرصدة حقوق الشركاء كافية لإستيعاب كل الخسائر المحتملة ، وفى هذه الحالة يمكن سداد أرصدة الحقوق من حصيلة التصفية بعد سداد الدائنين دون أية مخاطر . أما الحالة الثانية فهى التى يترتب فيها على الخسائر المحتملة تحول بعض أرصدة الحقوق إلى أرصدة مدينة وفى هذه الحالة يجب الإلتزام بالآتى :

(أ) لا يسدد للشريك الذى يصبح رصيده حقوقه مديناً نتيجة إستيعاب الخسائر المحتملة عن تحقق الأصول أية مبالغ على الإطلاق .

(ب) قبل أن يتم توزيع أى نقدية على الشركاء الباقين لابد وأن تحمل حساباتهم بالأرصدة المدينة لحقوق الشركاء الآخرين كإحتياط مقابل إحتمال عدم إمكانية تحصيل هذه الأرصدة المدينة

٣ - ١ التصفية التدريجية فى حالة أستيعاب أرصدة حقوق الشركاء لكل الخسائر المحتملة :

إذا كانت هذه الحالة تتطلب إعتبار كل ما لم يتحقق بالبيع من الأصول بخلاف النقدية بمثابة خسائر ، فإن هذا ينصب على ما يتبقى من أصول بعد تصفية الدفعة الأولى منها . وحيث أن حقوق الشركاء سوف تستوعب إعتبار كل ما يتم تصفيته من أصول بعد الدفعة الأولى من خسائر ، فهذا يعنى أن لا يترتب على هذا

الإستيعاب ظهور أرصدة مدينة فى حقوق أى من الشركاء أو بعضهم ، ومن ثم فأن بعض الشركاء على الأقل سوف يحصل على نصيب من النقدية من حصيلة تصفية الدفعة الأولى .

ولفترض مثلاً لتوضيح هذه الحالة أن ياسر وعامر وجابر شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى . وقد تقرر تصفية الشركة فى الوقت الذى بلغ فيه مجموع أصولها بخلاف النقدية ١٥١٠٠٠ جنيه وبلغ رصيد النقدية ٣٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت جملة الإلتزامات ٥١٠٠٠ جنيه وبلغ رصيد حقوق ياسر ٥٠٠٠٠ جنيه ورصيد حقوق عامر ٤٠٠٠٠ جنيه ورصيد حقوق جابر ٤٠٠٠٠ جنيه .

وقد تم تصفية أصول فى الدفعة الأولى تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه ، كما تم تصفية باقى الأصول بعد ذلك بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصنفى فى الدفعة الأولى ٣٠٠٠ جنيه بينما بلغت هذه المصاريف والأتعاب فى الدفعة الثانية ١٥٠٠ جنيه .

ويترتب على ذلك أن قيود وحسابات التصفية تكون كالاتى :

من حـ / التصفية (حساب متاجرة)	١٥٠٠٠٠	
الى حـ / الأصول (بخلاف النقدية)	١٥٠٠٠٠٠	
إقفال حسابات الأصول فى حـ التصفية		
من حـ / حقوق الشركاء		
١٠٠٠٠ حـ / حقوق ياسر		٣٠٠٠٠
١٠٠٠٠ حـ / حقوق عامر		
١٠٠٠٠ حـ / حقوق جابر		
حـ / النقدية		٧٠٠٠٠
الى حـ / التصفية	١٠٠٠٠٠	
تصفية الدفعة الأولى وتحميل الشركاء بالخسائر		

من حـ / حقوق الشركاء		
حـ / حقوق ياسر		١٧٠٠٠
حـ / حقوق عامر		١٧٠٠٠
حـ / حقوق جابر		١٧٠٠٠
إلى حـ / التصفية	٥١٠٠٠	
إعتبار ما تبقى من أصول بعد الدفعة الأولى بمثابة خسائر، ويترتب على هذا القيد إقفال حساب التصفية طبعاً .		
من حـ / حقوق الشركاء		
حـ / حقوق ياسر		١٠٠٠
حـ / حقوق عامر		١٠٠٠
حـ / حقوق جابر		١٠٠٠
إلى / مصاريف وأتعاب التصفية	٣٠٠٠	
مصاريف وأتعاب تصفية الدفعة الأولى		
من مذكورين :		
حـ / مصاريف وأتعاب التصفية		٣٠٠٠
حـ / جملة الإلتزامات		٥١٠٠٠
إلى حـ / النقدية	٥٤٠٠٠	
سداد مصاريف وأتعاب تصفية الدفعة الأولى وجملة الإلتزامات		

وسوف يترتب على ذلك أن يظل في حـ / النقدية رصيد قدره ٤٦٠٠٠ جنيه
يعتبر من حق الشركاء الحصول عليه . ولحساب حق كل شريك في هذا الرصيد

تقوم بأعداد الجدول التالي (عليك بأعداد حسابات التصفية بما فيها طبعاً حـ /
حقوق الشركاء) :

حقوق	حقوق	حقوق	مجموع
ياسر	عامر	جابر	
٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)
(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(٣٠٠٠)
(١٧٠٠٠)	(١٧٠٠٠)	(١٧٠٠٠)	(٥١٠٠٠)
الأرصدة قبل التصفية			
خسائر تصفية الدفعة الأولى			
مصاريف وأتعاب تصفية الدفعة الأولى			
إعتبار ما تبقى من أصول بمثابة خسائر			
الأرصدة المستحقة للشركاء من الدفعة الأولى			
٢٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٦٠٠٠٠
وهي تساوى الرصيد المتبقى فى النقدية			

ويلاحظ أنه حيث تم إعتبار ما تبقى من أصول بمثابة خسائر وزعت على
الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر عند تصفية الدفعة الأولى ، فإنه عند تصفية
الدفعة الثانية فإن حصيلة التصفية توزع على حقوق الشركاء ونسب توزيع الأرباح
والخسائر . وتكون قيود التصفية للدفعة الثانية كالآتى (عليك بتصوير الحسابات) .

٣٠٠٠٠	من حـ / النقدية
	إلى حـ / حقوق الشركاء
١٠٠٠٠	حـ / حقوق ياسر
١٠٠٠٠	حـ / حقوق عامر
١٠٠٠٠	حـ / حقوق جابر
	تصفية الدفعة الثانية
	لاحظ أن هذه الدفعة بتكلفتها ٥١٠٠٠ جنيه كانت قد
	حملت لحقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر

من حـ / حقوق الشركاء		
حـ / حقوق ياسر	٥٠٠	
حـ / حقوق عامر	٥٠٠	
حـ / حقوق جابر	٥٠٠	
إلى حـ / مصاريف وأتعاب التصفية	١٥٠٠	
مصاريف وأتعاب تصفية الدفعة الثانية		
من حـ / مصاريف وأتعاب التصفية	١٥٠٠	
إلى حـ / النقدية	١٥٠٠	
سداد مصاريف وأتعاب التصفية		
من حـ / حقوق الشركاء		
حـ / حقوق ياسر	٩٥٠٠	
حـ / حقوق عامر	٩٥٠٠	
حـ / حقوق جابر	٩٥٠٠	
إلى حـ / النقدية	٢٨٥٠٠	
سداد رصيد النقدية للشركاء وإتمام التصفية		

وعليك تصوير الحسابات وإعداد قائمة التصفية .

٣ - ٢ التصفية التدريجية في حالة عدم إستيعاب أرصدة حقوق الشركاء لكل الخسائر المحتملة :

وفي ظل هذه الطريقة يعتبر كما لم يتحقق بالبيع من أصول بعد أول دفعة بمثابة خسائر توزع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم . فإذا كانت الدفعة الأولى من حصيلة التصفية مضافاً إليها رصيد النقدية كافية لسداد الإلتزامات أو يزيد فإن الشركة تكون موسرة بالتأكيد .

ولنفرض لهذه الحالة الثانية أن قاسم وصالح ومسعود ومحمود شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى . وقد تقرر تصفية الشركة وبلغ ملخص أصولها وخصوصها كالاتى : أصول (كلها غير نقدية) ١٧٧٠٠٠ جنيه ، إلتزامات ١٥٠٠٠ جنيه ، رأس مال قاسم ٤٥٠٠٠ جنيه ، قرض قاسم ٦٠٠٠ جنيه ، رأس مال صالح ٤٥٠٠٠ جنيه ، رأس مال مسعود ٣٥٠٠٠ جنيه ، قرض مسعود ٧٠٠٠ جنيه ، رأس مال محمود ٢٤٠٠٠ جنيه . وقد تمت تصفية أصول الشركة على دفعتين الأولى ترتب عليها بيع أصول تبلغ أرصدها الدفترية ٩٧٠٠٠ جنيه بمبلغ ٥٣٠٠٠ جنيه ، والثانية تم فيها بيع باقى الأصول بمبلغ ٤٤٠٠٠ جنيه . وبلغت مصاريف وأتعاب المصطفى فيها ٣٠٠٠ جنيه .

ويترتب على الدفعة الأولى بتحقيق خسائر فعلية قدرها ٤٤٠٠٠ جنيه كما بلغت مصاريف وأتعاب المصطفى عنها ٤٠٠٠ جنيه توزع على الشركاء ، ثم يفترض أن ما تبقى من أصول يعتبر كما لو كان خسائر محتملة ويوزع على الشركاء ، وتسدد الإلتزامات من الدفعة الأولى ، ثم يوزع باقى حصيلتها على الشركاء طبقاً لأرصدة وأسمالهم بعد ذلك .

وفيما يلى قيود وحسابات التصفية الخاصة بالدفعة الأولى (حساب التصفية حساب متاجرة) .

من حـ/ التصفية	١٧٧٠٠٠	
إلى حـ/ الأصول	١٧٧٠٠٠	
إقفال حسابات الأصول في حساب التصفية (لا توجد نقدية)		
<hr/>		
من مذكورين		
حـ/ رأس مال قاسم	٤٥٠٠٠	
حـ/ قرض قاسم	٦٠٠٠	
حـ/ رأس مال صالح	٤٥٠٠٠	
حـ/ رأس مال مسعود	٣٥٠٠٠	
حـ/ قرض مسعود	٧٠٠٠	
حـ/ رأس مال محمود	٢٤٠٠٠	
إلى مذكورين		
حـ/ حقوق قاسم	٥١٠٠٠	
حـ/ حقوق صالح	٤٥٠٠٠	
حـ/ حقوق مسعود	٤٢٠٠٠	
حـ/ حقوق محمود	٢٤٠٠٠	
إقفال حسابات الشركاء (متضامنين جميعاً) في حسابات حقوقهم تمهيداً للتصفية .		
<hr/>		
من مذكورين		
حـ/ النقدية	٥٣٠٠٠	
حـ/ حقوق الشركاء	٤٤٠٠٠	
١١٠٠٠ حـ/ حقوق قاسم		
١١٠٠٠ حـ/ حقوق صالح		
١١٠٠٠ حـ/ حقوق مسعود		
١١٠٠٠ حـ/ حقوق محمود		
إلى حـ/ التصفية	٩٧٠٠٠	
تصفية الدفعة الأولى وتوزيع خسائرها على الشركاء		

من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق قاسم		٢٠٠٠٠
حـ/ حقوق صالح		٢٠٠٠٠
حـ/ حقوق مسعود		٢٠٠٠٠
حـ/ حقوق محمود		٢٠٠٠٠
إلى حـ/ التصفية	٨٠٠٠٠	
إعتبار كل ما لم يتم بيعه من أصول فى الدفعة بمشابهة خسائر وتوزيعها على الشركاء		
من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق قاسم		١٠٠٠
حـ/ حقوق صالح		١٠٠٠
حـ/ حقوق مسعود		١٠٠٠
حـ/ حقوق محمود		١٠٠٠
إلى حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية	٤٠٠٠	
مصاريف وأتعاب تصفية الدفعة الأولى		
من حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية		٤٠٠٠
إلى حـ/ التقديسة	٤٠٠٠	
سداد مصاريف وأتعاب التصفية الخاصة بالدفعة الأولى		
من حـ/ الإلتزامات		١٥٠٠٠
إلى حـ/ النقدية	١٥٠٠٠	
سداد جميع الإلتزامات		

ويلاحظ أن ما تحصل من نقدية فى الدفعة الأولى قد بلغ ٥٣٠٠٠ جنيه ،
بينما مجموع الإلتزامات واجبة السداد والتي سددت ، بما فى ذلك مصاريف وأتعاب
التصفية ، ١٩٠٠٠ جنيه . وهذا يؤدى إلى وجود رصيد فى النقدية يتاح لسداد دفعة

أولى للشركاء على حسب أرصدة حقوقهم بعد القيود السابقة . ويظهر هذا الحقوق
الشركاء بعد ترحيل القيود السابقة كالتالى : و (عليك بتصوير باقى حسابات
التصفية) .

حقوق الشركاء					
مجموع	قاسم	صالح	مسود	محصود	
٤٤٠٠٠	١١٠٠٠	١١٠٠٠	١١٠٠٠	١١٠٠٠	إلى حصة التصفية (خسائر تصفية الدفعة الأولى) (بقي حصة التصفية (إيجار كل ما تبقى من أصول مستغلة) خسائر) إلى حصة مصاريف وأرباح التصفية (مصاريف وأرباح تصفية الدفعة الأولى) الرصيد (مدين)
٨٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	
٤٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	
٣٤٠٠٠	١٩٠٠٠	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	(٨٠٠٠)	
١٦٢٠٠٠	٥١٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	

ويتضح من حـ/ حقوق الشركاء أن الرصيد الدائن لكل من قاسم وصالح ومسعود يبلغ ٤.٢٠٠٠ جنيه بينما الرصيد المدين لمحمود يبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، فإذا وزع هذا الرصيد المدين على باقى الشركاء بالتساوى يبلغ نصيب قاسم ٢٦٦٧ جنيه ، نصيب صالح ٢٦٦٧ جنيه ، نصيب مسعود ٢٦٦٦ جنيه ، ويبلغ جملة ما يتبقى للشركاء الثلاثة ١٦٣٣٣ جنيه ، ١٠٣٣٣ جنيه ، ٧٣٣٤ جنيه لكل من قاسم وصالح ومسعود على التوالى ، وهى تبلغ فى مجموعها ما يساوى الرصيد المتبقى فى النقدية الا وهو ٣٤٠٠٠ جنيه ، وتكون القيود المؤدية إلى توزيع المتبقى من رصيد النقدية على الشركاء الثلاثة بعد تصفية الدفعة الأولى كالتالى :

من مذكورين		
حـ/ حقوق قاسم		٢٦٦٧
حـ/ حقوق صالح		٢٦٦٧
حـ/ حقوق مسعود		٢٦٦٦
إلى حـ/ حقوق محمود	٨٠٠٠	
تحميل حقوق الشركاء بالرصيد المدين لحقوق محمود تمهيداً لتحديد نصيب كل منهم من النقدية المتبقية من تصفية الدفعة الأولى .		
من مذكورين		
حـ/ حقوق قاسم		١٦٣٣٣
حـ/ حقوق صالح		١٠٣٣٣
حـ/ حقوق مسعود		٧٣٣٤
إلى حـ/ النقدية	٣٤٠٠٠	
مداً ما تبقى من النقدية من تصفية الدفعة الأولى للشركاء		

ويترتب على القيود السابقة :

- ١ - حسابات الأصول والخصوم تم إقفالها
 - ٢ - حساب التصفية تم إقفاله رغم وجود الدفعة الثانية من الأصول لم يتم تصفيتها .
 - ٣ - رصيد حساب النقدية وأرصدة حسابات الشركاء تساوى صفراً .
- وحيث تحمل الشركاء حتى الآن :
- ١ - بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة ما تبقى من أصول بدون تصفية بأعبارها كما لو كانت خسائر .
 - ٢ - بمبلغ ٨٠٠٠ تمثل الرصيد المدين لحقوق محمود .
- كل ذلك طبعاً طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء . فأنه :
- ١ - عند تحصيل أية مبالغ من تصفية هذه الأصول يجعل حـ/ النقدية مديناً وحسابات حقوق الشركاء دائنة كل على حسب نصيبه في توزيع الأرباح والخسائر .
 - ٢ - يجعل حـ/ حقوق محمود مديناً بعد ذلك بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه التي تحملها الشركاء الثلاثة الآخرون مقابل جعل كل من هؤلاء دائناً بقيمة ما تحمله .
 - ٣ - يوزع رصيد النقدية بعد خصم مصاريف وأتعاب التصفية وتحميل الشركاء بها على الشركاء طبقاً لأرصدة حساباتهم .
- وفيما يلي القيود الدفترية الموضحة لذلك بالنسبة لتصفية الدفعة الثانية والبالغ تكلفتها ٨٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٤٤٠٠٠ جنيه .

من حـ/ النقدية		٤٤٠٠٠
إلى حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق قاسم	١١٠٠٠	
حـ/ حقوق صالح	١١٠٠٠	
حـ/ حقوق مسعود	١١٠٠٠	
حـ/ حقوق محمود	١١٠٠٠	
حصيلة تصفية الدفعة الثانية مقسمة بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر حيث كان أن سبق وأن تحملوا بتكلفتها (٨٠٠٠٠ جنيه) بنسبة توزيع الأرباح والخسائر		
من حـ/ حقوق محمود		٨٠٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ حقوق قاسم	٢٦٦٧	
حـ/ حقوق صالح	٢٦٦٧	
حـ/ حقوق مسعود	٢٦٦٦	
رد ما سبق خصمه من حقوق الشركاء الثلاثة لإستفاد الرصيد المدين لحقوق محمود نتيجة تصفية الدفعة الأولى.		
من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق قاسم		٧٥٠
حـ/ حقوق صالح		٧٥٠
حـ/ حقوق مسعود		٧٥٠
حـ/ حقوق محمود		٧٥٠
إلى حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية	٣٠٠٠	
من حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية		٣٠٠٠
إلى حـ/ النقدية	٣٠٠٠	

من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق قاسم (١١٠٠٠ + ٢٦٦٧ - ٧٥٠)		١٢٩١٧
حـ/ حقوق صالح (١١٠٠٠ + ٢٦٦٧ - ٧٥٠)		١٢٩١٧
حـ/ حقوق مسعود (١١٠٠٠ + ٢٦٦٦ - ٧٥٠)		١٢٩١٦
حـ/ حقوق محمود (١١٠٠٠ - ٨٠٠٠ - ٧٥٠)		٢٢٥٠
إلى حـ/ النقدية	٤١٠٠٠	
سداد رصيد النقدية للشركاء وأنها التصفية		

وعليك بتصوير حـ/ حقوق الشركاء لهذه المرحلة .

وتظهر قائمة التصفية على هذا الأساس بعد إقفال حسابات القروض في حسابات رأس المال لأن كل الشركاء متضامنين كما هو موضح في الصفحة التالية .

هذا ويلاحظ أن الأصول غير النقدية الباقية بعد الدفعة الأولى قد تم تحميلها كلها لحسابات حقوق الشركاء كخسائر محتملة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم . وعلى هذا الأساس تم تحديد الدفعة الأولى التي يمكن دفعها لكل شريك بعد سداد الإلتزامات وتحميل الشركاء بالرصيد المدين لمحمود دون مخاطر . وعند تحصيل الدفعة الثانية جعل حساب النقدية مديناً وحساب حقوق الشركاء دائناً على حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر . ذلك لأن هذه النقدية متحصلة عن بيع أصول سبق إعتبارها بخسائر وحملت لحسابات حقوق الشركاء بنسب توزيع الأرباح وخسائر ثم تم رد الرصيد المدين لمحمود للشركاء الذين تحملوه . ثم أعيد توزيع النقدية على الشركاء يجعل حسابات حقوق الشركاء مدينة وحساب النقدية دائناً .

ولا يترتب على هذه الطريقة إضرار بأى من الشركاء . فلو كانت التصفية قد تمت دفعة واحدة مثلاً لترتب على ذلك خسائر قدرها ٨٠٠٠٠ جنيه (١٧٧٠٠٠ - ٥٣٠٠٠ - ٤٤٠٠٠) توزع على الشركاء بالتساوى ليقع على عاتق كل منهم ٢٠٠٠٠ جنيه يضاف إلى ذلك مصاريف وأتعاب التصفية التي تقع على عاتق كل

شركة التضامن قاسم وصالح ومسعود ومحمود (تحت التصفية)

قائمة التصفية التدريجية على دفعتين .

الخصم						الأصول	
محمود	مسعود	صالح	قاسم	التزامات	النقدية	خلاف النقدية	
٢٢٥	٢٢٥	٢٢٥	٢٢٥			١٧٧٠٠٠	نسبة توزيع الأرباح والخسائر
٢٤٠٠٠	٤٢٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥١٠٠٠	١٥٠٠٠	—	(٩٧٠٠٠)	الأرصدة قبل التصفية
(١١٠٠٠)	(١١٠٠٠)	(١١٠٠٠)	(١١٠٠٠)		٥٣٠٠٠		التصفية والخسائر (دفعة أولى)
١٣٠٠٠	٣١٠٠٠	٣٤٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٥٣٠٠٠	٨٠٠٠٠	الأرصدة بعد تصفية الدفعة الأولى
(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	٤٠٠٠			أتعاب ومصاريف التصفية
(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	(١٩٠٠٠)	(١٩٠٠٠)		مداد الالتزامات (بما فيها م . التصفية)
(٨٠٠٠)	(٢٦٦٦)	(٢٦٦٦)	(٢٦٦٦)		٣٤٠٠٠	(٨٠٠٠)	خسائر محتملة (أصول غير نقدية)
صفر	٧٣٣٤	١٠٣٣٣	١٦٣٣٣	—	٣٤٠٠٠	—	الرصيد المدين لمحمود
	(٧٣٣٤)	(١٠٣٣٣)	(١٦٣٣٣)		(٣٤٠٠٠)		الأرصدة بعد مداد الالتزامات والخسائر
صفر	صفر	صفر	صفر	—	صفر	صفر	دفعة أولى للشركاء (نقدية)
١١٠٠٠	١١٠٠٠	١١٠٠٠	١١٠٠٠		٤٤٠٠٠		الأرصدة بعد الدفعة الأولى
(٨٠٠٠)	٢٦٦٦	٢٦٦٦	٢٦٦٦				حصول بيع الدفعة الثانية
٣٠٠٠	١٣١٦	١٣٦٦٧	١٣٦٦٧	٣٠٠٠	٤٤٠٠٠		والرصيد المدين لمحمود
(٧٥٠)	(٧٥٠)	(٧٥٠)	(٧٥٠)	(٣٠٠٠)	(٣٠٠٠)		الأرصدة بعد رد الرصيد المدين لمحمود
(٢٢٥٠)	(١٢٩١٦)	(١٢٩١٧)	(١٢٩١٧)		(٣١٠٠٠)		مصاريف وأتعاب التصفية
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	(٣١٠٠٠)		مداد مصاريف التصفية
					صفر		مداد الشركاء

شريك وقدرها ١٧٥٠ جنيه (١٠٠٠ + ٧٥٠) . ويظل لقاسم مبلغ ٢٩٢٥٠ جنيه (٥١٠٠٠ - ٢١٧٥٠) وقد حصل عليها على دفعتين مرة ١٦٣٣٣ جنيه والثانية ١٢٩١٧ جنيه . ويمكن للقارىء أن يتحقق أن كل من الشركاء الباقيين قد حصل على ما يستحقه فعلاً حتى لو كانت التصفية قد تمت على دفعة واحدة .

ولزيادة توضيح الحالة الثانية ، دعنا نفترض نفس بيانات المثال السابق ، فيما عدا أن مجموع الأصول ١٩٧٠٠٠ جنيه ، ومجموع الإلتزامات ٣٥٠٠٠ جنيه ، وحقوق الشريك قاسم ٥١٠٠٠ جنيه ، وحقوق الشريك صالح ٤٥٠٠٠ جنيه ، والشريك مسعود ٤٢٠٠٠ جنيه ، والشريك محمود ٢٤٠٠٠ جنيه . وأن الأرباح والخسائر تقسم بين الشركاء بالتساوى وأن التصفية تمت على دفعتين إلا أن الدفعة الأولى تم فيها بيع أصول تكلفتها ٩٧٠٠٠ جنيه فقط بمبلغ ٤٩٠٠٠ جنيه ، وبيعت الأصول الباقية وهي في هذه الحالة ١٠٠٠٠٠ جنيه بعد ذلك بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه كدفعة ثانية . وتكون قائمة التصفية في هذه الحالة كم هو موضح بالصفحة التالية .

ويلاحظ أنه بعد تحقق الدفعة الأولى من التصفية وإعتبار باقى الأصول غير المحققة بمثابة خسائر محتملة وتوزيعها على الشركاء أصبح رصيد الشريك محمود مديناً بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه إعيد توزيعها على الشركاء الباقيين بنسبة ١ : ١ : ١ وهي نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم ، لأغراض تحديد توزيع الدفعة الأولى من النقدية التى تدفع للشركاء دون مخاطرة . وعندما تحصلت الدفعة الثانية جعل حساب النقدية مديناً وحسابات حقوق الشركاء دائنة على حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر . إلا أن رصيد الشريك محمود كان مديناً بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه التى وزعت على الشركاء الباقيين ، فيعاد جعل حساب حقوقه مديناً وحساب حقوق الشركاء الباقيين دائناً كل بما سبق أن تحمله من مبلغ الـ ١٣٠٠٠ جنيه ، وبذلك تتحدد المستحقات العادلة لكل شريك من الدفعة الثانية . ومع ذلك فقد أصبح رصيد حساب الشريك محمود مديناً

شركة التضامن قاسم وصالح ومسعود ومحمود (تحت التصفية)

قائمة التصفية التدريجية على دفعتين .

الخصم						الأصول	
محمود	مسعود	صالح	قاسم	التزامات	النقدية	بغلاف النقدية	
٢٢٥	٢٢٥	٢٢٥	٢٢٥	٣٥٠٠٠	—	١٩٧٠٠٠	نسبة توزيع الأرباح والخسائر
(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(٣٥٠٠٠)	٤٩٠٠٠	(٩٧٠٠٠)	الأرصدة قبل التصفية
١٢٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٣٠٠٠	٣٩٠٠٠	(٣٥٠٠٠)	٤٩٠٠٠	١٠٠٠٠٠	التصفية والخسائر (دفعة أولى)
(٢٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	—	١٤٠٠٠	(١٠٠٠٠٠)	الأرصدة بعد الدفعة الأولى
(١٣٠٠٠)	(٤٣٣٤)	(٤٣٣٣)	(٤٣٣٣)	—	١٤٠٠٠	—	سداد الإلتزامات
١٣٠٠٠	٦٦٦	٣٦٦٧	٩٦٦٧	(٩٦٦٧)	١٤٠٠٠	—	الخسائر المحتملة عن تحقق باقى الأصول
—	(٦٦٦)	(٣٦٦٧)	(٩٦٦٧)	—	(١٤٠٠٠)	—	الأرصدة المحتملة
٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	—	٣٦٠٠٠	—	الربح الرصيد المدين لمحمود والصالح تخميلة لباقى الشركاء
(١٣٠٠٠)	(٤٣٣٤)	(٤٣٣٣)	(٤٣٣٣)	—	٣٦٠٠٠	—	الأرصدة المستحقة للشركاء
(٤٠٠٠)	١٣٣٣٤	١٣٣٣٣	١٣٣٣٣	—	٤٠٠٠	—	سداد محمود لرصيده المدين
—	(١٣٣٣٤)	(١٣٣٣٣)	(١٣٣٣٣)	—	(٤٠٠٠)	—	الدفعة الثانية للشركاء

وقد افترضنا أن محمود مؤسر وقام بسداد رصيد حقوقه المدين نقداً .

بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه ، أفترضنا أنه قام بسدادها نقداً في هذه الحالة . ويحصل كل شريك في الدفعتين على كل ما كان يمكن أن يحصل عليه لو تحققت التصفية دفعة واحدة . ولنفرض مثلاً أن الأصول كلها قد تحققت دفعة واحدة ، ليترتب على ذلك خسائر تصفية قدرها ١١٢٠٠٠ جنيه [(٩٧٠٠٠ - ٤٩٠٠٠) + (١٠٠٠٠٠ - ٣٦٠٠٠)] . ويكون نصيب كل شريك من حصيلة التصفية على هذا الأساس كما هو وارد فيما يلي .

حقوق	حقوق	حقوق	حقوق	
قاسم	صالح	مسعود	محمود	
٥١٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	الأرصدة قبل التصفية
٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠	- خسائر تصفية
٢٣٠٠٠	١٧٠٠٠	١٤٠٠٠	(٤٠٠٠) عليه	المبلغ المستحق لكل شريك
وقد حصل كل شريك على مستحقاته كالاتى :				
٩٦٦٧	٣٦٦٧	٦٦٦		دفعة أولى
١٣٣٣٣	١٣٣٣٣	١٣٣٣٤	(٤٠٠٠) دفع	دفعة ثانية
٢٣٠٠٠	١٧٠٠٠	١٤٠٠٠	(٤٠٠٠)	مجموع ما حصل عليه أو (دفعة) كل شريك

ومن الواضح أن ما يحصل عليه كل شريك أو يدفعه في ظل هذه الطريقة يتساوى تماماً مع مقدار مستحقاته لو كانت التصفية قد تمت على دفعة واحدة .

هذا ويلاحظ أننا قمنا بإجراء كل التسويات اللازمة لتحديد المبالغ التي يمكن دفعها لكل من الشركاء في كل دفعة في قائمة التصفية . ويفضل البعض إظهار هذه التسويات في جدول مستقل على أن يظهر في قائمة التصفية النتائج النهائية لهذه التسويات فقط . ويكون ذلك لهذا المثال كالاتى :

جدول تسوية حقوق الشركاء وتحديد

الدفعات المستحقة لكل شريك

الشريك	الشريك	الشريك	الشريك	
قاسم	صالح	مسعود	محمود	
٥١٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	رصيد رأس المال قبل التصفية
(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	خسائر التصفية دفعة أولى
(٢٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	الخسائر المحتملة عن تحقق باقى الأصل
١٤٠٠٠	٨٠٠٠	٥٠٠٠	(١٣٠٠٠)	أرصدة رأس المال بعد خسائر التصفية
٤٣٣٣	٤٣٣٣	٤٣٣٤	١٣٠٠٠	الرصيد المدين للشريك محمود
٤٦٦٧	٣٦٦٧	٦٦٦	—	دفعة أولى للشركاء
٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	حصيلة الدفعة الثانية
٤٣٣٣	٤٣٣٣	٤٣٣٣	(١٣٠٠٠)	الرصيد المدين للشريك
١٣٣٣٣	١٣٣٣٣	١٣٣٣٣	(٤٠٠٠)	دفعة ثانية للشركاء

وعلى هذا الأساس يمكن إختصار قائمة التصفية كما هو موضح بالصفحة التالية.

ويتضح مما تقدم أن هذه الطريقة التى تعتبر كل ما لم يتحقق من أصول بالبيع بمثابة خسائر محتملة بكامل مقدارها توزع على الشركاء قبل سداد أى دفعات لهم لا يترتب عليها إضرار بأى من الشركاء بإنهاء التصفية . وهى تتماشى تماماً مع القواعد السابق ذكرها والتى يجب الإلتزام بها حتى لا يصيب أى من الشركاء أضراراً يستطيع الرجوع بها على المصفى . ويلاحظ أنه فى كل الأحوال لا يجوز سداد أى من حقوق الشركاء المتضامنين بصرف النظر عن سبب نشأتها (رأس مال ، أو قرض ، أو أرباح محجوزة) كما لا يجوز سداد أى جزء من حصص رأس مال الشركاء

شركة التضامن قاسم وصالح ومسعود ومحمود (تحت التصفية)

قائمة التصفية التدريجية على دفعتين .

م						الأصول	
محمود	مسعود	صالح	قاسم	التزامات	النقدية	تخلف النقدية	
٧٢٥	٧٢٥	٧٢٥	٧٢٥			١٩٧٠٠٠	نسبة توزيع الأرباح والخسائر
٢٤٠٠٠	٤٢٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥١٠٠٠	٣٥٠٠٠	—	(٩٧٠٠٠٠)	الأرصدة قبل التصفية
(١٢٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠٠)	—	٤٩٠٠٠٠		التصفية والخسائر (الدفعة أولى)
١٢٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٣٠٠٠	٣٩٠٠٠	٣٥٠٠٠	٤٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	الأرصدة بعد تحصيل الدفعة الأولى
—	—	—	—	(٣٥٠٠٠٠)	(٣٥٠٠٠٠)	—	سداد الالتزامات
—	٦٦٦	٣٦٦٧	٩٦٦٧	—	١٤٠٠٠	—	دفعة أولى للشركاء طبقاً لجدول تسوية حقوق الشركاء
١٢٠٠٠	٢٩٣٣٤	٢٩٣٣٣	٢٩٣٣٣	—	—	١٠٠٠٠٠٠	الأرصدة بعد الدفعة الأولى
(١٦٠٠٠٠)	(١٦٠٠٠٠)	(١٦٠٠٠٠)	(١٦٠٠٠٠)	—	٣٦٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠٠)	التصفية والخسائر (الدفعة الثانية)
(٤٠٠٠٠)	١٣٣٣٤	١٣٣٣٣	١٣٣٣٣	—	٣٦٠٠٠٠	—	الأرصدة بعد تحصيل الدفعة الثانية
٤٠٠٠	(١٣٣٣٤)	(١٣٣٣٣)	(١٣٣٣٣)	—	٤٠٠٠٠	—	سداد حصة محمود المدينة
			(١٣٣٣٣)	—	٤٠٠٠٠٠		دفعة الثانية للشركاء

الموصير إلا بعد تمام سداد الإلتزامات بالكامل واحتجاز ما يكفى من مبالغ لتغطية مصروفات التصفية المحتملة ، أما قرض الشريك الموصى فيعالج كما سبق أن ذكرنا ، معالجة الديون العادية ، ويصبح واجب السداد قبل حصص رأس المال وباقي حقوق الشركاء المتضامنين .

٤ - التصفية التدريجية لشركات التوصية البسيطة على أساس اعتبار كل ما لم يتم بيعه من أصول في الدفعة الأولى بمثابة خسائر :

لا شك في أن القواعد العامة السابق عرضها تنطبق على شركات التوصية البسيطة ، وهو الأمر الذى أكدناه فى آخر البند السابق . ورغبة منا فى زيادة إيضاح الفروق التى تتركز فى أن الشريك الموصى مسئول فى حدود رأس ماله فقط (أو حصته فى الشركة) وأن قرض الشريك الموصى بخلاف قرض المتضامنين يعالج مع الديون العادية ، وهى أمور قد وضحناها فى التصفية على دفعة واحدة ولا ضرر من تكرارها بصدد التصفية التدريجية حتى تزداد وضوحاً فى ذهن القارئ .

ولنفرض مثلاً أن الميزانية العمومية لشركة التوصية البسيطة عبد الباسط وعبد الرؤوف وعبد الموهوب حيث عبد الموهوب شريكاً موصياً ، قد ظهرت فى ٣٠ / ٦ / ١٩٩١ تاريخ إقرار التصفية وتعيين عبد الباسط مصفياً على الوجه التالى :

الميزانية العمومية لشركة عبد الباسط وعبد الرؤوف وشريكهما (توصية بسيطة)

الميزانية العمومية في ٣٠ / ٦ / ٩١ (تاريخ أقرار التصفية)

الخصوم

الأصول

حقوق الشركاء :			أراضى	٥٠٠٠٠
رأس مال عبد الباسط	١٠٠٠٠٠		صافي المباني	٦٠٠٠٠
جاري عبد الباسط	١٥٠٠٠		صافي الآلات	٤٠٠٠٠
حقوق عبد الباسط		١١٥٠٠٠	مخزون	٥٠٠٠٠
أس مال عبد الرؤوف	٤٥٠٠٠		عملاء	٣٠٠٠٠
جاري عبد الرؤوف	٢٠٠٠		أوراق قبض	٢٠٠٠٠
قرض عبد الرؤوف	٣٠٠٠		نقدية	٥٠٠٠٠
حقوق عبد الرؤوف		٥٠٠٠٠		
رأس مال عبد الموهوب		٣٠٠٠٠		
مجموع حقوق الشركاء		١٩٥٠٠٠		
قرض عبد الموهوب		١٠٠٠٠		
إلتزامات مختلفة		٩٥٠٠٠		
		٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠

ولنفرض بداية أن الأرباح والخسائر كانت توزع بين الشركاء بنسبة ٢ : ١ : ١ وأن تصفية الأصول بخلاف النقدية على دفعتين حيث تم في الدفعة الأولى تصفية أصول تبلغ قيمتها الدفترية ١٩٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٦٢٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي ٢٠٠٠ جنيه وفي الدفعة الثانية تمت تصفية باقى الأصول بمبلغ ٣١٥٠٠ جنيه حيث بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي ١٥٠٠ جنيه .
وفيما يلي قيود التصفية وحساب حقوق الشركاء للدفعة الأولى (حساب التصفية حساب المتاجرة) .

من حـ/ التصفية	٢٥٠٠٠٠	
إلى حـ/ الأصول بخلاف النقدية	٢٥٠٠٠٠	
٥٠٠٠٠ حـ/ الأراضي		
٦٠٠٠٠ حـ/ صافي المباني		
٤٠٠٠٠ حـ/ صافي الآلات		
٥٠٠٠٠ حـ/ المخزون		
٥٠٠٠٠ حـ/ العملاء وأوراق القبض		
<hr/>		
من مذكورين		
حـ/ رأس مال عبد الباسط	١٠٠٠٠٠	
حـ/ جارى عبد الباسط	١٥٠٠٠	
حـ/ رأس مال عبد الرؤوف	٤٥٠٠٠	
حـ/ جارى عبد الرؤوف	٢٠٠٠	
حـ/ قرض عبد الرؤوف	٣٠٠٠	
حـ/ رأس مال عبد الموهوب (موصى)	٣٠٠٠٠	
حـ/ قرض عبد الموهوب (موصى)	١٠٠٠٠	
إلى مذكورين		
حـ/ حقوق عبد الباسط	١١٥٠٠٠	
حـ/ حقوق عبد الرؤوف	٥٠٠٠٠	
حـ/ حقوق عبد الموهوب	٣٠٠٠٠	
حـ/ قرض عبد الموهوب (من الديون العادية)	١٠٠٠٠	

من مذكورين		
حـ/ حقوق الشركاء	١٢٨٠٠٠	
٦٥٣٣٣ حـ/ حقوق عبد الباسط		
٣٢٦٦٧ حـ/ حقوق عبد الرؤوف		
٣٠٠٠٠ حـ/ حقوق عبد الموهوب		
حـ/ النقدية	٦٢٠٠٠	
إلى حـ/ التصفية	١٩٠٠٠٠	
تصفية الدفعة الأولى وتوزيع الخسائر على الشركاء كالآتي:		
عبد الباسط عبد الرؤوف عبد اللوجود جملة		
حقوق الشركاء	١١٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
٣٠٠٠٠	١٩٥٠٠٠	
خسائر تصفية الأصول	(٦٤٠٠٠)	(٣٢٠٠٠)
١٢٨٠٠٠	(٣٢٠٠٠)	
الرصيد	٥١٠٠٠	١٨٠٠٠
٢٠٠٠	(٢٠٠٠)	٦٧٠٠٠
توزيع ما قاض عن رأس مال الموصى	(١٣٣٣)	(٦٦٧)
الأرصدة بعد تحميل خسائر الدفعة الأولى	٤٩٦٦٧	١٧٣٣٣
صفر		
من حـ/ حقوق الشركاء		
حـ/ حقوق عبد الباسط	١٣٣٣	
حـ/ حقوق عبد الرؤوف	٦٦٧	
إلى حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية	٢٠٠٠	
لاحظ أن الموصى لم يتحمل بشيء من مصاريف وأتعاب التصفية لأن رأس ماله لم يتحمل كل خسائر الدفعة الأولى وحمل من نصيبه في هذه الخسائر ٢٠٠٠ جنيه لحقوق الشريكين المتضامنين كما ورد في القيد السابق . ومن ثم فلا داعي لتحميله بنصيبه من مصاريف التصفية ثم إعادة تحميلها للشريكين المتضامنين . والنتيجة واحدة على أى حال .		

من مذكورين		
حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية	٢٠٠٠	
حـ/ الإلتزامات المختلفة وقرض الشريك الموصى	١٠٥٠٠٠	
إلى حـ/ النقدية	١٠٧٠٠٠	
سداد الإلتزامات بما فى ذلك قرض الموصى		

وحيث أن الرصيد المتبقى فى النقدية ويبلغ (٥٠٠٠٠ + ٦٢٠٠٠ = ١١٢٠٠٠ - ١٠٧٠٠٠) ٥٠٠٠ جنيه يصبح من حق الشريكين عبد الباسط وعبد الرؤوف الحصول عليه ، فإنه لإمكانية تحديد حصة كل منهما فيه ، يلزم معالجة ما تبقى من أصول دون تصفية بمثابة خسائر . أى :

من حـ/ حقوق الشريكين		
حـ/ حقوق عبد الباسط	٤٠٠٠٠	
حـ/ حقوق عبد الرؤوف	٢٠٠٠٠	
إلى حـ/ التصفية	٦٠٠٠٠	
<p>لاحظ أن عبد الموهوب لم يحمل بشيء لأن رأس ماله كان قد أستخدم فى تصفية الدفعة الأولى وتحمل عنه الشريكان ٢٠٠٠ جنيه من الخسائر ونصيبه من مصاريف وأتعاب التصفية .</p>		

وبذلك تصبح أرصدة حقوق الشركاء كالآتي

حقوق عبد الباسط	حقوق عبد الرؤوف	حقوق عبد الموهوب
الأرصدة بعد خسائر الدفعة الأولى ٤٩٦٦٧	١٧٣٣٣	صفر
مصاريف وأتعاب تصفية الدفعة الأولى (١٣٣٣)	(٦٦٧)	
الأرصدة بعد م التصفية والخسائر ٤٨٣٣٤	١٦٦٦٦	
ما يتبقى من أصول بمثابة خسائر (٤٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	
الأرصدة ٨٣٣٤	(٣٣٣٤)	
الرصيد المدين لعبد الرؤوف (٣٣٣٤)	٣٣٣٤	
٥٠٠٠	صفر	

وبذلك يصبح من حق عبد الباسط الحصول على مبلغ الـ ٥٠٠٠ جنيه بالكامل .

من حـ / حقوق عبد الباسط	٥٠٠٠	
إلى حـ / النقدية	٥٠٠٠	
سداد رصيد النقدية للشريك عبد الباسط		

وعند تصفية الدفعة الثانية فلا يوزع على الموصى أى شئ منها ذلك لإستفاد رأسماله من الدفعة الأولى ، وتوزع على عبد الباسط وعبد الرؤوف بنسب توزيع الأرباح والخسائر ، ثم يرد ما تحمله عبد الباسط لحساب عبد الرؤوف من الدفعة السابقة ، ثم يحملان بمصاريف وأتعاب التصفية ليصبح مجموع رصيد حقوقيهما مساوياً لرصيد النقدية بعد سداد مصاريف التصفية .

قيد تصفية الدفعة الثانية :

من حـ/ النقدية	٣١٥٠٠	
إلى حـ/ حقوق عبد الباسط	٢١٠٠٠	
حـ/ حقوق عبد الرؤوف	١٠٥٠٠	

وعندما يتحمل الشريكان بمصاريف وأتعاب التصفية .

من حـ/ حقوق الشريكان		
حـ/ حقوق عبد الباسط	١٠٠٠	
حـ/ حقوق عبد الرؤوف	٥٠٠	
إلى حـ/ م . وأتعاب التصفية	١٥٠٠	

وعند سداد مصاريف وأتعاب التصفية تجعل مدينة مقابل جعل حساب النقدية دائماً وعندما يرد ما سبق أن تحمله عبد الباسط لحساب عبد الرؤوف .

من حـ/ حقوق عبد الرؤوف	٣٣٣٤	
إلى حـ/ حقوق عبد الباسط	٣٣٣٤	

وبالتالى تكون أرصدة حقوق الشريكين كالاتى

الأرصدة بعد بصفة الدفعة الأولى	حقوق عبد الباسط صفر	حقوق عبد الرؤوف صفر	المجموع صفر
ما يتحقق من الدفعة الثانية	٢١٠٠٠	١٠٥٠٠	٣١٥٠٠
رد ما سبق أن تحمله عبد الباسط	٣٣٣٤	(٣٣٣٤)	صفر
المجموع	٢٤٣٣٤	٧١٦٦	(٣١٥٠٠)
مصاريف التصفية	(١٠٠٠)	(٥٠٠)	(١٥٠٠)
حق كل من الشريكين فى المتبقى من النقدية وهو يساوى المتبقى من النقدية .	٢٣٣٣٤	٦٦٦٦	٣٠٠٠٠

وعليك بتصور حسابات التصفية ، وفيما يلى قائمة التصفية التدريجية لهذه الحالة .

شركة التوصية البسيطة عبد الباسط وعبد الرؤوف وعبد الموهوب (عبد الموهوب موسى)

قائمة التصفية في تاريخ إتمام التصفية

الخصم						الأصول	
حقوق عبد الموهوب	حقوق عبد الرؤوف	حقوق عبد الباسط	حقوق عبد الموهوب	إلتزامات	النقدية	بخلات النقدية	
٣٠٠٠٠٠ (٣٢٠٠٠٠)	١٠٠٠٠ (٣٢٠٠٠٠)	٥٠٠٠٠٠ (٣٢٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠ (٦٤٠٠٠٠)	٩٥٠٠٠	٥٠٠٠٠٠ ٦٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠ (١٩٠٠٠٠٠)	الأرصدة في تاريخ إقرار التصفية تصفية الدفعة الأولى والخسائر
٢٠٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠٠)	١٨٠٠٠٠ (٦٦٧)	٥١٠٠٠٠ (١٣٣٣)	٩٥٠٠٠٠	٩٥٠٠٠	١١٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	توزيع الرصيد المدبر للموصى
صفر	١٧٣٣٣ (٦٦٧)	٤٩٦٦٧ (١٣٣٣)	٩٥٠٠٠٠ ٢٠٠٠	٩٥٠٠٠٠ (٩٧٠٠٠٠)	١١٢٠٠٠٠ (١٠٧٠٠٠٠)	٦٠٠٠٠٠	مصاريف وأتعاب تصفية الدفعة الأولى سداد الإلتزامات
صفر	١٦٦٦٦ (٢٠٠٠٠٠)	٤٨٣٣٤ (٤٠٠٠٠٠)	صفر	صفر	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠ (٦٠٠٠٠٠٠)	الأرصدة بعد تصفية الدفعة الأولى وسداد الإلتزامات
	٣٣٣٣٤ (٣٣٣٣٤)	٨٣٣٤ (٣٣٣٣٤)	صفر	صفر	٥٠٠٠٠	صفر	إختار ما تبقى من أصول بمثابة خسائر الرصيد للمعلن لعبد الرؤوف
	صفر	٥٠٠٠٠ (٥٠٠٠٠)			٥٠٠٠٠ (٥٠٠٠٠)		ما يسدد لعبد الباسط
	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	تصفية الدفعة الثانية رد ما سبق أو تحملة عبد الباسط
	١٠٥٠٠٠ (٣٣٣٣٤)	٢١٠٠٠٠ ٣٣٣٣٤	٣١٥٠٠٠ (٣٣٣٣٤)	٣١٥٠٠٠	٣١٥٠٠٠	صفر	مصاريف وأتعاب التصفية
	٧١٦٦ (٥٠٠٠)	٢٤٣٣٤ (١٠٠٠٠)	١٥٠٠٠ (١٥٠٠٠)	١٥٠٠٠	٣١٥٠٠٠ (١٥٠٠٠)	صفر	سداد مصاريف وأتعاب التصفية
	٦٦٦٦ (٦٦٦٦)	٢٣٣٣٤ (٢٣٣٣٤)	صفر	صفر	٣٠٠٠٠٠ (٣٠٠٠٠٠)	صفر	الأرصدة المستحقة لشركاء
	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	ما سدد للشركاء إنتهاء التصفية

أسئلة وتمارين الفصل الثامن

أولاً : الأسئلة :

١ - ما هو المقصود بالتصفية التدريجية وما هي أهم القواعد الواجب الإسترشاد بها في هذا الشأن ، ولماذا ؟

٢ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

(أ) يمكن توزيع ما فاض من حصيلة تصفية الدفعة الأولى عن سداد الإلتزامات على الشركاء بنسب رأس المال .

(ب) يكون لمرتب الشريك المتضامن أولوية خاصة في السداد عند التصفية .

(ج) يكون لقرض الشريك الموصى أولوية خاصة في السداد على باقى حقوق الشركاء ولكن ليس على باقى الدائنين .

(د) لا يمكن توزيع أى نقدية على الشركاء ما دامت إلتزامات الشركة للغير لم تسدد بالكامل ، حتى ولو كانت القيمة الجارية للأصول التى لم يتم بيعها تزيد بكثير عن الإلتزامات التى لم تسدد .

(و) يمكن الإسترشاد بمقدار حصة كل شريك فى رأس المال عند توزيع حصيلة التصفية التدريجية على الشركاء ، لأن الشريك الذى يساهم بأقل حصة فى رأس المال عادة ما يحصل على أقل حصة من حصيلة التصفية .

٣ - برر كل إجابة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية لتوضيح مدى صحتها أو خطأها .

الحالة ١ :

أحمد ومحمد وحسن شركاء فى شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر

بالتساوى وعندما تم تصفية لدفعة الأولى من الأصول وسددت الإلتزامات حصل أحمد على مبلغ ٣٠٠٠ جنيه ومحمد على ١٢٠٠٠ جنيه ولم يحصل حسن على شيء . وهذا يعنى .

(أ) أن الشركة قطعاً موسرة حيث سددت جميع الإلتزامات وتبقى نقدية تسدد للشركاء .

(ب) لا شك فى أن حقوق محمد تزيد عن حقوق الشريكين الباقين .

(جـ) أن خسائر تصفية الدفعة الأولى قد أستنفدت حقوق حسن بالكامل ومن ثم لن يحصل من الدفعات الباقية على شيء عند تصفيتها .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٢ :

كان رصيد الشريك محسن فى شركة التضامن أيمن وأمجد ومحسن دائماً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه عندما تم تصفية الدفعة الأولى ووزعت الخسائر على الشركاء ، غير أنه لم يحصل على أية نقدية من الدفعة الأولى . وعندما تم تصفية باقى الأصول أصبح رصيده بعد التسويات دائماً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه وحصل عليها بالكامل . ويترتب على ذلك .

(أ) أن الرصيد الدائن لمحسن بعد تصفية الدفعة الأولى لم يكن قد تحمل بعد بنصيب الشريك بمصاريف وأتعاب التصفية .

(ب) أن مبلغ الـ ١٥٠٠٠ جنيه لا يساوى بالضرورة نصيب محسن من حصيلة تصفية باقى الأصول على حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر وبعد تحملة من نصيبه من مصاريف التصفية .

(جـ) إذا كانت النقدية المتاحة للتوزيع على الشركاء بعد تصفية باقى الأصول تبلغ

٤٥٠٠٠ جنييه فلا بد وأن تكون نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوى .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٣ :

كان فياض وعبد المهيمن والنزهى شركاء فى شركة توصية بسيطة فيها الشريك النزهى شريكاً موصياً . وبعد تصفية الدفعة الأولى وتحميل حقوق الشركاء بالخسائر الناتجة وسداد الإلتزامات بما فيها قرض النزهى ومصاريف التصفية حصل النزهى على مبلغ ٥٠٠٠ جنييه من النقدية الزائدة عما تقدم . وهذا يعنى .

(أ) أن كل من فياض وعبد المهيمن قد حصلا بالتأكد كل على ما يزيد عن ذلك .

(ب) لن يحصل النزهى على أية دفعات من حصيلة تصفية باقى الأصول بعد ذلك .
(ج) لا يتحمل النزهى بأى مبالغ تكون ناتجة عن عدم كفاية حقوق أحد الشركاء المتضامنين لإستيعاب نصيبه من الخسائر .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٤ :

ما دام جميع الشركاء قد حصلوا على نصيب فى النقدية المتحصلة من تصفية الدفعة الأولى من الأصول ، فإن المتحصلات من الدفعات التالية تكون من حق هؤلاء الشركاء موزعة عليهم بنسب توزيع الأرباح والخسائر بعد إستبعاد مصاريف وأتعاب تصفية كل دفعة . وهذا يعنى .

(أ) أن أرصدة حقوق الشركاء قبل التصفية كانت متساوية وأن الأرباح والخسائر توزع عليهم بالتساوى .

(ب) ليس بين الشركاء شريك موصى أو أكثر .

(ج) لم يكن هناك داعى لتصفية الشركة حيث من الواضح يسارها بعد تصفية الدفعة الأولى من الأصول .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شىء مما تقدم

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

عادل وأبو العز شريكان فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ وقد تقرر تصفية الشركة فى ١ / ١ / ١٩٩١ . وقد بلغت أصول الشركة بخلاف النقدية فى ذلك التاريخ ١٥٢٠٠ جنيه كما بلغت النقدية ٣٨٠٠ جنيه ، وبلغت الإلتزامات ٨٠٠٠ جنيه ، بلغت حقوق عادل ٦٠٠٠ جنيه وحقوق أبو العز ٥٠٠٠ جنيه . وقد تم تصفية أصول الشركة على دفعتين الأولى تمت فى ١ / ٣ / ١٩٩١ وتحصل منها ٤٨٠٠ جنيه من أصول تبلغ قيمتها الدفترية ٦٢٠٠ جنيه ، وبيعت باقى الأصول فى ١ / ٥ / ٩١ بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - هو إعداد قائمة التصفية التدريجية للشركة على إعتبار أن مالم يتحقق من أصول بالبيع يمثل خسائر محتملة ،

٢ - إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات التصفية .

التمرين الثانى :

جابر وصابر وممدوح وشاكر شركاء فى شركة تضامن تم تصفية معظم أصولها

وسداد الدائنون والالتزامات المختلفة ، وبعد تسوية خسائر التصفية المترتبة على الأصول التي تم بيعها فعلاً حتى تاريخه ظهرت أرصدة رأس مال الشركاء الأربعة كالتالى :
 ٤٠٠٠ جنيه ، ٣٦٠٠ جنيه ، ٢٦٤٠ جنيه ، ٢٩٦٠ جنيه ، وكانت الأرباح والخسائر توزع بنسبة ٢٥٪ ، ٢٠٪ ، ٢٥٪ ، ٣٠٪ لكل من الشركاء الأربعة على التوالى . وقد تم فى تاريخه بيع باقى الأصول ، وبلغ رصيد النقدية ١٢٠٠ جنيه .
والمطلوب :

- ١ - تحديد القيمة الدفترية لرصيد باقى الأصول قبل بيعها ،
- ١ - إعداد قائمة التصفية عن المرحلة الأخيرة .
- ٣ - إجراء ما يلزم من قيود دفترية .

التمرين الثالث :

مسعود وقاسم شريكان فى شركة تضامن يقسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٧ :
 ٣ . وفى ١/١/١٩٩١ قرر الشريكان تصفية الشركة التى بلغت أصولها وخصومها كالتالى :

جنيه		جنيه
٥١٦٠٠	أصول ثابتة (صافى)	٤٣٢٠٠
٥٩١٠٠	مخزون	٣١٢٠٠
٢٢٦٠٠	مدينون	٦٧٣٠٠
٨٨٠٠	نقدية	٤٢٠٠
٢٠٠	مسحوبات مسعود	١٨٠٠
٥٤٠٠	مسحوبات قاسم	
<u>١٤٧٧٠٠</u>		<u>١٤٧٧٠٠</u>

وفى خلال شهر يناير تم بيع المخزون بمبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه ، كما تحصل من المدينون ١٨٠٠٠ جنيه دون خسائر .

والمطلوب :

- ١ - إعداد قائمة تصفية توضح كيفية توزيع النقدية المتحصلة خلال شهر يناير .
 - ٢ - بفرض أن باقى الأصول قد تم تصفيتها خلال فبراير بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه
- المطلوب إعداد قيود اليومية اللازمة وإعداد قائمة تصفية تدرجية للدفتين .

التمرين الثالث :

بلغ رصيد رأس المال الخاص بكل من محمد ومدحت وممدوح وسعيد وخليل الشركاء فى شركة تضامن فى تاريخ إقرار تصفية الشركة الآتى : ٤٠٠٠ جنيه ٥٠٠٠ جنيه ، ٣٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠ جنيه ، ٢٠٠٠ جنيه على التوالى ، كما بلغت إلتزامات الشركة فى ذلك التاريخ ١٠٠٠٠ جنيه ، وتقدر مصاريف وأتعاب التصفية ٥٠٠ جنيه ، كما بلغ رصيد النقدية ١١٥٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١ - بفرض أن الأصول بخلاف النقدية تحققت على دفتين الأولى ترتب عليها بيع أصول تبلغ قيمتها الدفترية ٩٠٠٠ جنيه بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه ، والثانية ترتب عليها بيع باقى الأصول بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، وأن الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بنسبة ١٥٪ ، ٣٥٪ ، ١٥٪ ، ٢٠٪ ، ١٥٪ على التوالى ، قم بإعداد قائمة التصفية التدرجية على أساس أن ما لم يتحقق من أصول بالبيع يعد خسائر محتملة ، مع إجراء القيود الدفترية اللازمة .

التمرين الرابع :

سمير ومحروس ورفعت شركاء فى شركة تضامن يتقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥ : ٧ : ٨ على التوالى . فيما يلى ملخص أصول وإلتزامات الشركة وحقوق الشركاء فى تاريخ إقرار التصفية : الأصول بخلاف النقدية ٢٧٦٠٠ جنيه ، نقدية ١٢٠٠ جنيه ، إلتزامات ٣٦٠٠ جنيه ، قرض محروس ٣٠٠٠ جنيه ، قرض رفعت ١٥٠٠ جنيه ، رأس مال سمير ٤٥٠٠ جنيه ، رأس مال محروس ٧٥٣٠ جنيه ، رأس مال رفعت ٨٦٧٠ جنيه . وقد تمت التصفية على الوجه الآتى :

الأساس . وفى خلال الشهر الثالث تم بيع باقى الأصول بمبلغ ١٧٥٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - إعداد قائمة التصفية للثلاث دفعات طبقاً للبيانات السابقة .

٢ - ما هى مقدار الأرباح أو الخسائر التى تحملها كل من الشريكين الآخرين نتيجة لقبولهما عرض فؤاد .

التمرين السادس :

قرر الطحان والوزان والفرمان وإحسان تصفية الشركة القائمة بينهم فى ١٩٩٢/٣/٣١ . وفى ذلك التاريخ ، وبعد إقفال الحسابات ، ظهرت حقوق الشركاء كالاتى :

الطحان	الوزان	الفرمان	إحسان	
١٢٩٠٠	٧٢٧٢	٩٦٠٠	٨٥٢٠	رصيد رأس المال
٢٧٠٠	١٦٢٠	٣٠٠٠	٦٠٠	رصيد قروض الشركاء (دائنة)
١٢١٢	١٣٨٠	٢١٠٠	١٦٢٠	رصيد مسحوبات الشركاء
٪١٥	٪٤٠	٪٢٥	٪٢٠	نسب توزيع الأرباح والخسائر

وقد بلغت الالتزامات بخلاف هذه الحقوق ١٠١١٠ جنيه وتم تصفية الأصول كالاتى

القيمة الدفترية	حصيلة التصفية	مصاريف التصفية	
١٨٠٩٠	٦٧٢٠	١٣٨٠	دفعة أولى
٢٢٣٥٠	٨٦٧٠	٩٦٠	دفعة ثانية
٨٠٤٠	٩٠٠٠	٩٠	دفعة ثالثة
<u>٤٨٤٨٠</u>	<u>٢٤٣٩٠</u>	<u>٢٤٣٠</u>	

وقد بلغ رصيد النقدية قبل بدأ عمليات التصفية ١٥٣٠ جنيه ، ولم يكن لدى الشركاء أى أصول خاصة (الشركاء معسرون تماماً بصفة شخصية) .

المطلوب :

١ - إعداد قائمة التصفية وإجراء القيود اللازمة .

٢ - إعداد قائمة بالتغيرات التى طرأت على حقوق الشركاء .

التمرين السابع :

هاتفى وأمين وعبد الموجود شركاء فى شركة تضامن يتقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ٣ على التوالى . وقد قرر الشركاء تصفية الشركة فى ١/١/١٩٩٢ حيث أظهرت الميزانية العمومية فى ذلك التاريخ الأصول والخصوم التالية :

الأصول	الخصوم
أراضى ١٤٠٠٠	رأس مال هاتفى ١٩٣٨٢
مبانى (صافى) ٤٤٠٠٠	رأس مال أمين ٧٦٠٣٨
آلات (صافى) ٢٢٤٣٠	رأس مال عبد الموجود ١١٢٨٢٢
قرض هاتفى ٤٠٠٠	قرض عبد الموجود ٢٠٠٠٠
مصروفات مقدمة ٤٠٠	دائنون ٥١٦٣٨
مدينون (صافى) ١١١٦٣٢	مصروفات مستحقة ٦٠٠
نقدية ٢٢٠٢٨	قرض برهن المبانى ٣٦٠٠٠
شهرة محل ٦٠٠٠٠	
<u>٣٣٦٤٨٠</u>	<u>٣٣٦٤٨٠</u>

وقد قرر الشركاء أن يتولى هانى تصفية الشركة مقابل أتعاب قدرها ٧٢٠٠ جنيه مضافا إليها مصاريف التصفية . وفى نهاية شهر يناير قدم هانى بيان مختصر عن نشاط التصفية خلال الشهر أتضح منه الآتى :

المتحصلات النقدية من بيع أصول وتحصيل مدينون ١٠٩٠٨٢ جنيه ،
مصرفات شهر يناير ٦٧٢٠ جنيه سداد الدائنون والمصرفات المستحقة ٥٠٦٤٠ جنيه
، والمصرفات المتوقعة عن تصفية باقى الأصول ١٢٠٠٠ جنيه منها ٧٢٠٠ جنيه
تمثل أتعاب هانى .

هذا وقد عرض عبد الموجود شراء الأراضى والمباني بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه على
أن يتولى سداد القرض برهن المباني ويخصم باقى الثمن من رصيد رأسماله وقد قبل
الشريكان عرض عبد الموجود .

المطلوب :

١ - إعداد قائمة التصفية عن شهر يناير ، وإجراء ما يلزم من قيود دفترية لإثبات قبول
باقى الشركاء لعرض عبد الموجود .

٢ - ما رأيك فى معالجة الشهرة إذا علمت أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين هانى
وأمين عند تسجيل الشهرة بإنضمام عبد الموجود منذ ٨ سنوات كانت بالتساوى ،
ولم يتم تسوية حقوق الشريكين لما قد يترتب على إستنفاد الشهرة بعد ذلك نتيجة
إختلاف نسب توزيع الأرباح والخسائر حيثئذ .

الفصل التاسع

شركات التضامن والتوصية البسيطة

خطة التصفية التدريجية

١

إذا إمتدت فترة التصفية لعدد من السنوات مثلاً وتعددت دفعات التصفية بحيث يتم تصفية الأصل الواحد على عدة دفعات (الآلات مثلاً) ، فإن القيام بالإجراءات السابقة لتحديد أحقية كل شريك في الحصول على ما تبقى من نقدية بعد سداد الإلتزامات تصبح أمراً غير يسير ، وقد يحدث نتيجة إتباع هذه الطريقة بعض الأخطاء التي قد تضر بعض الشركاء لحساب البعض الآخر .

ولذلك فإن المحاسب يستطيع إعداد ما يسمى خطة التصفية التدريجية ، وهي خطة ترشد المصفي إلى توزيع دفعات النقدية المختلفة على الدائنين باختلاف أنواعهم ثم توزيع ما يتبقى على الشركاء طبقاً لأحقية كل منهم فيها .

٢ : خطة التصفية التدريجية .

تقوم الخطة أساساً على قدرة حصة كل شريك على تحمل خسائر تصفية الأصول على حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر القائمة بين الشركاء . فالشريك الذي يتحمل بأقل نسبة من الخسائر تكون حصته كافية لإستيعاب نصيبها من الخسائر عن الشريك الذي تكون نسبته من الخسائر أكبر من الأول كذلك فإن الشريك الذي يكون رصيد حقوقه كبيراً بالنسبة للشركاء الآخرين ويزيد عن معدل نصيبه في الأرباح والخسائر يكون أكثر قدره على تحمل الخسائر عن غيره .

ولنفرض لتوضيح كيفية إعداد الخطة وتوزيع حصيلة التصفية البيانات التالية :

قاسم وصالح ومسعود ومحمود شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر التساوي. وقد بلغت أرصدة حقوق كل من الشركاء الأربعة على التوالي في تاريخ إقرار التصفية ٥١٠٠٠ جنيه، ٤٥٠٠٠ جنيه، ٤٢٠٠٠ جنيه، ٢٤٠٠٠ جنيه. وبلغت جملة الأصول عند إقرار التصفية ١٧٧٠٠٠ جنيه وجملة الإلتزامات ١٥٠٠٠ جنيه ولإعداد خطة توزيع النقدية المتحصلة من عمليات التصفية نتبع الخطوات التالية .

١ - نقوم بتحديد مقدار الخسائر التي تؤدي إلى إستنفاد حقوق كل شريك من الشركاء ويتم ذلك بضرب رصيد حقوق كل شريك في مقلوب نسبة نصيبه في الأرباح والخسائر . فإذا كانت نسبته في الأرباح والخسائر هي الربع فإن مقلوب النسبة $= \frac{4}{1}$ ، وإذا كان الثلث فيكون مقلوب النسبة هو $\frac{3}{1}$ وهكذا .

٢ - طبقاً لمقدار قيمة الخسائر التي تؤدي إلى إستنفاد حقوق كل شريك من الشركاء نقوم بتحديد ترتيب تسلسل هذا الإستنفاد حيث يكون أقل شريك تحملاً . للخسائر هو رقم (١) ويكون الشريك ذا أكبر قدره على تحمل الخسائر هو الرقم الأخير في التسلسل حيث رصيد حقوقه يستوعب قدراً من الخسائر يزيد عن باقي الشركاء . وتطبيق هتين الخطوتين على البيانات الواردة في مثالنا بعالية ينتج الآتي .

تسلسل إستنفاد حقوق الشركاء

الشريك	رصيد الحقوق	مقلوب نسبة توزيع أ.خ	الخسائر التي تؤدي إستنفاد الرصيد	الترتيب
قاسم	٥١٠٠٠	$\frac{4}{1}$	٢٠٤٠٠٠	(٤)
صالح	٤٥٠٠٠	$\frac{4}{1}$	١٨٠٠٠٠	(٣)
مسعود	٤٢٠٠٠	$\frac{4}{1}$	١٦٨٠٠٠	(٢)
محمود	٢٤٠٠٠	$\frac{4}{1}$	٩٦٠٠٠	(١)

٣ - نقوم بعد ذلك بحساب أرصدة الحقوق الخاصة بالشركاء بعد تحمّلها بالخسائر المحتملة التي تؤدي إلى إستنفادها طبقاً لترتيبها الموضح في التسلسل بعالية .

وتطبيق ذلك على بيانات مثالنا الجارى نحصل على النتيجة الموضحة بالجدول التالي.

جدول حساب تقابع إستيفاد حقوق الشركاء

م				الأصول		
محمود	مسود	صالح	قاسم	الأرباح	النقدية	بخلات النقدية
١٢٥	١٢٥	١٢٥	١٢٥	—	—	—
٢٤٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	٥١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	—	١٧٧٠٠٠٠
(٢٤٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠)	(٢٤٠٠٠٠)			(٩٦٠٠٠٠)
	١٨٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	١٥٠٠٠	—	٨١٠٠٠٠
	(١٨٠٠٠٠)	(١٨٠٠٠٠)	(١٨٠٠٠٠)	—	—	(٥٤٠٠٠٠)
		٣٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٥٠٠٠	—	٢٧٠٠٠٠
		(٣٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)		—	(٦٠٠٠٠)
			٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠	—	٢١٠٠٠٠

نسبة توزيع الأرباح والخسائر
الأرصدة قبل التصفية
الخسائر التي تؤدي إلى إستيفاد محمود

الرصيد

الخسائر الإضافية اللازمة لإستيفاد مسود (١)

الرصيد

الخسائر الإضافية اللازمة لإستيفاد صالح (٢)

الرصيد

لاحظ أن الجدول السابق لم يستخدم إلا لأغراض إستيفاد محمود ، أما مسود فإن المبلغ الذي يؤدي إلى إستيفاد مسود نصيبه من الخسائر التي أدت إلى إستيفاد محمود = $\frac{3}{1} \times ١٨٠٠٠٠ = ٥٤٠٠٠٠$ جنيه .

لاحظ أن محمود قد إستبد وأصبحت الأرباح والخسائر توزع بالتساوي بين الشركاء الثلاثة الباقين ، وبعد إستيفاد مسود نصيب النسبة متاهمة بين قاسم وصالح .

وبذلك فإن الخسائر الإضافية اللازمة لإستبعاد مسعود (١) عند توزيع النقدية تم حسابها على أساس قيمة رصيد حسابه بعد إستبعاد محمود (١٨٠٠٠) على نسبة حصته فى الأرباح والخسائر بعد إستبعاد محمود وهى $(\frac{1}{3})$ [١٨٠٠٠ \div $\frac{1}{3}$ = ٥٤٠٠٠ جنيه] كذلك فيما يتعلق بحساب الخسائر الإضافية اللازمة لإستبعاد صالح (٢) [٣٠٠٠ \div $\frac{1}{4}$ = ٦٠٠٠] .

٤ - نقوم بأعداد جدول يوضح كيفية توزيع المتحصلات النقدية من التصفية التدريجية من واقع الجدول السابق ، مبتدئين بالرصيد الأخير فى الجدول كالاتى :

الدفعة	نقدية	إلتزامات	قاسم	صالح	مسعود	محمود
١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	—	—	—	—
٢	٦٠٠٠		٦٠٠٠	—	—	—
٣	٦٠٠٠		$\frac{1}{2}$	$\frac{1}{2}$	—	—
٤	٥٤٠٠٠		$\frac{1}{3}$	$\frac{1}{3}$	$\frac{1}{3}$	—
٥	٩٦٠٠٠		$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{4}$	$\frac{1}{4}$
	<u>١٧٧٠٠٠</u>		<u>$\frac{1}{4}$</u>	<u>$\frac{1}{4}$</u>	<u>$\frac{1}{4}$</u>	<u>$\frac{1}{4}$</u>

ويعنى ذلك أن أول دفعة متحصلات فى حدود ١٥٠٠٠ جنيه تستخدم لسداد الإلتزامات بالكامل ، وما يزيد عن ذلك وفى حدود ٦٠٠٠ جنيه يسدد للشريك قاسم بصفة مستقلة (١٥٠٠٠ + ٦٠٠٠ = ٢١٠٠٠) وهى الرصيد الأخير فى الجدول السابق فى خانة بخلاف النقدية). وفيما زاد عن ذلك وفى حدود ٦٠٠٠ جنيه يوزع بين قاسم وصالح بالتساوى ، وإذا تحصل شىء زيادة عما تقدم وفى حدود ٥٤٠٠٠ جنيه يوزع بين قاسم وصالح ومسعود بالتساوى ، وإذا تحصل شىء بعد ذلك فإنه يوزع بين الشركاء الأربعة بالتساوى .

ومن واقع جدول النسب السابق يمكن إعداد جدول توزيع النقدية للمثال السابق كالاتى :

جدول توزيع النقدية

التصفية على دفعتين

النقدية	الإلتزامات	قاسم	صالح	مسعود	محمود
الدفعة الأولى					
القسم الأول	١٥٠٠٠				
القسم الثانى	٦٠٠٠	٦٠٠٠			
القسم الثالث	٦٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠		
القسم الرابع	٢٦٠٠٠	٨٦٦٧	٨٦٦٧	٨٦٦٦	
الدفعة الثانية					
القسم الأول	٥٣٠٠٠	١٧٦٦٧	١١٦٦٧	٨٦٦٦	
القسم الثانى	٢٨٠٠٠	٩٣٣٣	٩٣٣٣	٩٣٣٤	
	٨٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
	٣٦٠٠٠	١١٣٣٣	١١٣٣٣	١١٣٣٤	٢٠٠٠
مجموع الدفعتين	٨٩٠٠٠	٢٩٠٠٠	٢٣٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠

وبذلك يستطيع المصفى بالاستعانة بهذه الخطة لتوزيع المتحصلات النقدية على مستحقيها فعلا دون إضرار بأحد .

هذا ، ويمكن إتباع هذه الطريقة بصرف النظر عن نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء . ولنفرض مثلا أن نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الأربعة : قاسم ٣٠% ، صالح ٤٠% مسعود ٢٠% ، محمود ١٠% ، فإن تطبيق الخطوات الموضحة فيما سبق يكون كالاتى :

الشريك	الحقوق	مقلوب نسبة توزيع أ.خ	الخسائر التي تؤدي إستيفاد الرصيد	الترتيب
قاسم	٥١٠٠٠	$\frac{١٠٠}{٣٠}$	١٧٠٠٠٠	٢
صالح	٤٥٠٠٠	$\frac{١٠٠}{٤٠}$	١١٢٥٠٠	١
مسعود	٤٢٠٠٠	$\frac{١٠٠}{٢٠}$	٢١٠٠٠٠	٣
محمود	٢٤٠٠٠	$\frac{١٠٠}{١٠}$	٢٤٠٠٠٠	٤

ونوضح في الصفحة التالية جدول تتابع إستيفاد الحقوق (ص ٣٣٥) هذا ويوضح الجدول التالي كيفية توزيع المتحصلات النقدية من عملية التصفية على حسب ترتيبها .

الدفعة	نقدية	إلتزامات	قاسم	صالح	مسعود	محمود
١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠				
٢	٣٠٠٠					٣٠٠٠
٣	١٢٠٠٠				$\frac{٢}{٣}$	$\frac{١}{٣}$
٤	٣٤٥٠٠		$\frac{٣}{٥}$		$\frac{٢}{٥}$	$\frac{١}{٥}$
٥	١١٢٥٠٠		$\frac{٣}{١٠}$	$\frac{٤}{١٠}$	$\frac{٢}{١٠}$	$\frac{١}{١٠}$
	<u>١٧٧٠٠٠</u>					

هذا ولا تختلف إجراءات القيد بالدفاتر اللازمة لإثبات وتصوير الحسابات اللازمة عما سبق ذكره في الفصل السابق ، غير أنه في حالة التصفية التدريجية تحمل خسائر التصفية لحسابات حقوق الشركاء على دفعات ، كما وأن حقوق الشركاء تسدد من حساب النقدية أيضا على دفعات .

جدول تتابع إستنفاد حقوق الشركاء

الخصم						الأصول	
الحقوق						النقدية	بخلاف النقدية
التزامات							
محمود	مسعود	صالح	قاسم				
٢١٠	٢٢٠	٢٤٠	٢٣٠				
٢٤٠٠٠ (١١٢٥٠)	٤٢٠٠٠ (٢٢٥٠)	٤٥٠٠٠ (٤٥٠٠٠)	٥١٠٠٠ (٣٣٧٥٠)	١٥٠٠٠	—	—	١١٧٠٠٠ (١١٢٥٠٠)
١٢٧٥٠ (٥٧٥٠)	١٩٥٠٠ (١١٥٠٠)		١٧٢٥٠ (١٧٢٥٠)	١٥٠٠٠	—	—	٦٤٥٠٠ (٣٤٥٠٠)
٧٠٠٠ (٤٠٠٠)	٨٠٠٠ (٨٠٠٠)			١٥٠٠٠	—	—	٣٠٠٠٠ (١٢٠٠٠)
٣٠٠٠				١٥٠٠٠	—	—	١٨٠٠٠

نسبة الأرباح والخسائر

الأرصدة قبل التصفية
الخسائر التي تؤدي إلى إستبعاد صالح

الرصيد
الخسائر الإضافية لإستبعاد قاسم

الرصيد
الخسائر الإضافية لإستبعاد مسعود

الرصيد

٣ - خطة التصفية للتصفية التدريجية لشركات التوصية البسيطة :

لا تختلف إجراءات إعداد خطة توزيع المتحصلات من التصفية في حالة شركات التضامن عن حالة شركات التوصية البسيطة إذا ما تم تعديل حقوق الشركاء والالتزامات الى ما يجب أن تكون عليه . فإذا كان للشريك المتضامن قرض لدى الشركة مثلاً أضيف هذا القرض لرصيد حقوقه ، بينما إذا كان للشريك الموصى قرض لدى الشركة فإن هذا القرض يضاف على الديون العادية .

وزيادة في التوضيح وثبتت الفكرة دعنا نفترض المثال التالي :

أشرف وأسعد وأيمن وأمجد شركاء في شركة توصية بسيطة حيث كان أمجد شريكاً موصياً ، وقد بلغت أرصدة حسابات الشركاء في تاريخ أقرار التصفية ما يلي :

رأس مال أشرف ٣٩٠٠٠ جنيه ، جارى أشرف دائن ١١٠٠٠ جنيه ، رأس مال أسعد ٤٠٠٠٠ جنيه ، قرض أسعد للشركة ١٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال أيمن ٣٠٠٠٠ جنيه ، جارى أيمن دائن ١٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال أمجد ٣٠٠٠٠ جنيه ، قرض أمجد للشركة ١٠٠٠٠ جنيه كما بلغ رصيد الدائنين ٦٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت مجموع الأصول بخلاف النقدية ٢٢٠٠٠٠ جنيه ، والنقدية ٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد تقرر تصفية الشركة على دفعات حيث تطوع أشرف للقيام بعمليات التصفية دون متقابل على أن يتحمل الشركاء بمصاريف التصفية الفعلية ، الخاصة بكل دفعة ، وقد كان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ : ١ :

ويلزم لإعداد خطة التصفية تحديد حقوق الشركاء متضامين وموصيين بحيث يمكن إعداد جدول تسلسل إستنفاد حقوق الشركاء ثم جدول تتابع الإستنفاد ثم

جدول توزيع المتحصلات .

جدول تسوية حقوق الشركاء والإلتزامات

الإلتزامات	أشرف	أسعد	أيمن	أمجد	المجموع
أرصدة رأس المال والإلتزامات	٦٠٠٠٠	٣٩٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٩٩٠٠٠
جاري الشركاء	١١٠٠٠		١٠٠٠٠		٢١٠٠٠
قروض الشركاء	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
جملة أرصدة الحقوق والإلتزامات	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠

ويلاحظ أن الحسابات الجارية للشركاء أعتبرت من حقوقهم كذلك قرض اشريك المتضامن أسعد ، بينما قرض الشريك الموصى أمجد فقد أضيف للإلتزامات لأنه غير مسئول إلا في حدود رأس ماله في الشركة
وترتيباً على ما تقدم نستطيع أن نقوم بإعداد جدول تسلسل إستفاد حقوق الشركاء كما يلي :

الشريك	رصيد الحقوق	مقلوب نسبة توزيع أ.خ	الخسائر التي تؤدي إستفاد الرصيد	الترتيب
أشرف	٥٠٠٠٠	$\frac{1}{2}$	١٥٠٠٠٠	(١)
أسعد	٥٠٠٠٠	$\frac{1}{2}$	١٥٠٠٠٠	(١) مكرر
أيمن	٤٠٠٠٠	$\frac{1}{1}$	٢٤٠٠٠٠	(٣)
أمجد	٣٠٠٠٠	$\frac{1}{1}$	١٨٠٠٠٠	(٢)

ولحساب أرصدة حقوق كل شريك بعد تحميلها بالخسائر المحتملة تقوم بأعداد جدول تتابع إستفاد حقوق الشركاء كالآتي :

جدول تابع استنفاد حقوق الشركاء

	الخصم					الأصول	
	حقوق الشركاء					التزامات	النقدية
	محمود	مسعود	صالح	قاسم			
	١	١	٢	٢			بخلان النقدية
ما زاد عن ٩٠٠٠٠٠ جنيه	٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠		٧٠٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠
من التحصلات	(٢٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)			(١٥٠٠٠٠٠)
يوزع بنسب توزيع	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠				٧٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
دفعات ثانية بعد	(٥٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠)					(١٠٠٠٠٠)
سداد الالتزامات						٧٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
دفعة أولى بعد							
سداد الالتزامات							

نسب توزيع الأرباح والخسائر
الأرصدة قبل التصفية
الخسائر التي تؤدي إلى استبعاد
أشرف وأسعد
الرصيد
الخسائر التي تؤدي استبعاد أمجد
الرصيد

ولإعداد جدول توزيع التحصلات ننظر إلى تابع الاستنفاد من أسفل إلى أعلى فالرصيد الأخير يمثل متحصلات ممكنة في حدود ٦٠٠٠٠٠ جنيه من الأصول بخلاف النقدية يضاف إليها رصيد النقدية البالغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه لتصبح الجملة ٨٠٠٠٠٠ جنيه ، تسدد منها الالتزامات أولاً ٧٠٠٠٠٠ جنيه والباقي قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه يسدد للشريك أيمن (أو ما يتحصل بعد سداد الالتزامات وفي حدود ١٠٠٠٠٠ جنيه يسدد الشريك أيمن) . وإذا تحصل بعد ذلك من تصفية الأصول مبالغ ، وفي حدود ١٠٠٠٠٠ جنيه أضافية توزع بين أيمن وأمجد بالتساوي ، أما ما يتحصل بالزيادة عما تقدم فيوزع على جميع الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم . بناءً على ذلك يكون جدول توزيع التحصلات كالآتي :

جدول توزيع المتحصلات

الدفعة	رصيد النقدية	إلتزامات	أشرف	أسعد	أيمن	أمجد
١	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠				
٢	١٠٠٠٠				١٠٠٠٠	
٣	١٠٠٠٠			٥٠٠٠	٥٠٠٠	
٤	١٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
<hr/>						
	٢٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

هذا وقد وضعنا الجدول هذه المرة في صورة مبالغ وليس في صورة نسب ولكنه
يعنى الآتى :

- ١ - عندما يبلغ رصيد النقدية ٧٠٠٠٠ جنيه تسدد الإلتزامات ، أو يمكن سداد الإلتزامات فقط دون سداد أى مبالغ للشركاء من حصيلة التصفية حتى يتم سداد لإلتزامات بالكامل (بما فى ذلك طبعا مصاريف وأتعاب التصفية فإذا بلغت مصاريف وأتعاب تصفية الدفعات المؤدية الى سداد الإلتزامات ١٥٠٠ جنيه مثلا فإن المتحصلات اللازمة لذلك تبلغ ٧١٥٠٠ جنيه وليس ٧٠٠٠٠ جنيه) .
- ٢ - أن ما يتحصل بعد سداد الإلتزامات (ومصاريف التصفية) وفى حدود ١٠٠٠٠ جنيه يحصل عليها أيمن بالكامل .
- ٣ - أن ما يتحصل فيما زاد على ما تقدم (٨٠٠٠٠ + مصاريف التصفية) وفى حدود ١٠٠٠٠ جنيه يوزع بين أيمن وأمجد بالتساوى .
- ٤ - أن ما يتحصل فيما زاد على ما تقدم (٩٠٠٠٠ + مصاريف التصفية) يوزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر التى هى ٢ : ٢ : ١ : ١ .

ولنفرض فى المثال بعالية أن أشرف قد قام بتصفية الأصول بخلاف النقدية على أربعة دفعات كالآتى :

١ - الدفعة الأولى تم فيها تصفية أصول تبلغ تكلفتها الدفترية ٨٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٢٠٠ جنيه .

٢ - الدفعة الثانية تم فيها تصفية أصول تبلغ تكلفتها ٤٢٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ٦٠٠ جنيه .

٣ - الدفعة الثالثة تم فيها تصفية أصول تبلغ تكلفتها ٢٣٢٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٢٠٠ جنيه

٤ - الدفعة الرابعة تم فيها تصفية ما تبقى من أصول بمبلغ ٣١٢٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٢٠٠ جنيه .

والمطلوب إعداد قائمة التصفية بناءً على خطة التصفية التدريجية الموضحة بعالية.

وتظهر قائمة التصفية فى الصفحة التالية :

ويلاحظ أن حصيلة الدفعة مضافاً إليها رصيد النقدية كانت كافية لسداد الإلتزامات ٧٠٠٠٠ جنيه ، ومصاريف التصفية ١٢٠٠ جنيه ومبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لأيمن بصفة منفردة ، ٣٨٠٠ جنيه مناصفة بين أيمن وأمجد أما حصيلة الدفعة الثانية فقد وزع منها على أيمن وأمجد . مبلغ ٦٢٠٠ جنيه بعد سداد مصاريف التصفية وذلك إستكمالاً لمبلغ الـ ١٠٠٠٠ جنيه التى توزع بينهم مناصفة طبقاً للخطة ($١٠٠٠٠ = ٣٨٠٠ + ٦٢٠٠$) وباقى الحصيلة وقدرة ٢٣٢٠٠ جنيه فقد وزع طبقاً للخطة على حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء أما حصيلة تصفية الدفعتين الثالثة والرابعة بعد سداد مصاريف التصفية فقد وزعت بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر .

قائمة التصفية بناء على خطة التصفية التدرجية

المخصص						الأصول	
حقوق أمجد	حقوق أيمن	حقوق أسعد	حقوق اشرف	التزامات			
٣٠٠٠٠ (٢٥٠٠)	٤٠٠٠ (٢٥٠٠)	٥٠٠٠ (٥٠٠٠)	٥٠٠٠ (٥٠٠٠)	٧٠٠٠	٢٠٠٠٠ ٦٥٠٠٠	٢٢٠٠٠٠ (٨٠٠٠٠)	الأرصدة قبل التصفية تصفية الدفعة الأولى والخسائر
٢٧٥٠٠ (٢٠٠)	٣٧٥٠٠ (٢٠٠)	٤٥٠٠ (٤٠٠)	٤٥٠٠ (٤٠٠)	٧٠٠٠ ١٢٠٠ (٧١٢٠٠)	٨٥٠٠٠ (٧١٢٠٠)	١٤٠٠٠٠	الأرصدة بعد تصفية الدفعة الأولى مصاريف التصفية سداد الالتزامات
٢٧٣٠٠ (١٩٠٠)	٣٧٣٠٠ (١٠٠٠٠) (١٩٠٠)	٤٤٦٠٠	٤٤٦٠٠	صفر	١٣٨٠٠ (١٠٠٠٠٠) (٣٨٠٠)	١٤٠٠٠٠	الأرصدة بعد سداد الالتزامات دفعة أولى في حدود ١٠٠٠٠ جنيه لأيمن ما يبقى من النقدية مناصفة بين أيمن وأمجد
٢٥٤٠٠ (٢٠٠٠) (١٠٠) (٣١٠٠) (٣٨٦٧)	٢٥٤٠٠ (٢٠٠٠) (١٠٠) (٣١٠٠) (٣٨٦٧)	٤٤٦٠٠ (٤٠٠٠) (٢٠٠) (٧٧٣٣)	٤٤٦٠٠ (٤٠٠٠) (٢٠٠) (٧٧٣٣)	صفر	صفر ٣٠٠٠٠ (٦٠٠) (٦٢٠٠) (٢٣٢٠٠)	١٤٠٠٠٠ (٤٢٠٠٠)	الأرصدة بعد الدفعة الأولى تصفية الدفعة الثانية والخسائر مصاريف التصفية سداد باقي ١٠٠٠٠ جنيه مناصفة بين أيمن وأمجد سداد الباقي بين الشركاء بنسب التوزيع
١٦٣٣٣ (٤٤٦٧) (٢٠٠) (٣٦٦٧)	١٦٣٣٣ (٤٤٦٧) (٢٠٠) (٣٦٦٧)	٣٢٦٦٧ (٨٩٣٣) (٤٠٠) (٧٣٣٣)	٣٢٦٦٧ (٨٩٣٣) (٤٠٠) (٧٣٣٣)	صفر	صفر ٢٣٢٠٠ (١٢٠٠) (٢٢٠٠٠)	٩٨٠٠٠ (٥٠٠٠٠)	الأرصدة بعد تصفية الدفعة الثانية وتوزيع حصيلتها تصفية الدفعة الثالثة والخسائر مصاريف التصفية سداد ما يبقى للشركاء بنسب توزيع أ. خ
٧٩٩٩ (٢٨٠٠) (٢٠٠) (٥٠٠٠)	٧٩٩٩ (٢٨٠٠) (٢٠٠) (٥٠٠٠)	١٦٠٠١ (٥٦٠٠) (٤٠٠) (١٠٠٠٠)	١٦٠٠١ (٥٦٠٠) (٤٠٠) (١٠٠٠٠)		صفر ٣١٢٠٠ (١٢٠٠) (٣٠٠٠٠)	٤٨٠٠٠ (٤٨٠٠٠)	الأرصدة بعد تصفية الدفعة الثالثة تصفية الدفعة الأخير والخسائر مصاريف التصفية سداد باقي حصيلة الدفعة الرابعة للشركاء الأرصدة بعد إتمام التصفية
صفر + ١	صفر + ١	صفر - ١	صفر - ١	صفر	صفر	صفر	

. وبالتالى حصل أيمن على خمس دفعات نقدية هي (١٠٠٠٠ + ١٩٠٠ + ٣٨٦٧ + ٣٦٦٧ + ٥٠٠٠) منها الدفعتان الأولى والثانية من حصيلة تصفية الدفعة الأولى من الأصول ، بينما حصل أمجد على أربع دفعات نقدية أولاها من حصيلة تصفية الدفعة الأولى من الأصول بمبلغ ١٩٠٠ جنيه وباقي الدفعات فقد تساوى مع أيمن فيها بينما حصل كل من الشريكان أشرف وأسعد على ثلاث دفعات نقدية من حصيلة تصفية الدفعات الثلاث الأخيرة من الأصول .

عليك بأعداد قائمة التصفية التدريجية لهذا المثال على اعتبار ما لم يتم تصفيته من أصول بمثابة خسائر وإجراء قيود اليومية اللازمة وتصوير حساب حقوق الشركاء .

أسئلة وتمارين

الفصل التاسع

أولاً : الأسئلة :

- ١ - ما هي أهم أوجه الاختلاف بين التصفية التدريجية طبقاً لخطة توزيع حصيلة النقدية وعلى أساس اعتبار ما لم يتحقق من أصول بالبيع بمثابة خسائر
 - ٢ - برر خطأ أو صواب كل إجابة من الإجابات المعطاة لكل حالة من الحالات التالية :
- الحالة ١ :

كانت أرصدة حقوق الشركاء في شركة التضامن بين جابر ومالك وطاهر عند إقرار التصفية متساوية ، وكانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء الثلاثة أيضاً بالتساوي ، وقد تم إعداد خطة لتوزيع حصيلة التصفية على الشركاء بعد سداد الديون والالتزامات ، ولم يحصل أى من الشركاء على أية نقدية عند تصفية الدفعة الأولى حيث ظل مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه من الالتزامات غير مسدداً . وقد بلغت حصيلة التصفية في الدفعة الثانية ما زاد عن سداد باقى الالتزامات ومصاريف التصفية والدليل على ذلك أن طاهر قد حصل على مبلغ ٤٠٠٠ جنيه من حصيلة تصفية الدفعة الثانية ويترتب على ذلك .

(أ) لا بد وأن يكون كل ما جابر ومالك قد حصل على مبلغ ٤٠٠٠ جنيه من الدفعة الثانية أيضاً .

(ب) الواقع أنه في ظل هذه الحالة أن ما فاض من حصيلة التصفية عن سداد الالتزامات ومصاريف التصفية يوزع على الشركاء الثلاثة بالتساوي .

(جـ) لا بد وإن يكون طاهر هو المصفي وقد حصل على هذا المبلغ مقابل أتعاب التصفية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ مما تقدم .

الحالة ٢ :

إذا بلغت أرصدة حقوق كل من ماهر ومحمود ضعف أرصدة حقوق كل من محمد وعبد الموجود ، بمعنى أن نسب حقوق الشركاء الأربعة هي ١ : ١ : ٢ : ٢ وكانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بنسبة ١ : ١ : ١ : ٢ ، فهذا يعنى .

(أ) أن محمود سوف يتحصل على مبالغ نقدية من حصيلة التصفية قبل أن يحصل كل الشركاء الباقين على دفعات نقدية

(ب) أن ماهر لن يحصل على دفعات نقدية من حصيلة التصفية قبل أن يحصل كل الشركاء الباقين على دفعات نقدية .

(جـ) إذا بلغت خسائر التصفية ومصاريف وأتعاب المصفي نصف مجموع حقوق الشركاء فإن ما يحصل عليه ماهر من حصيلة التصفية يعادل $\frac{1}{15}$ من النقدية الزائدة عن سداد الالتزامات ومصاريف التصفية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ مما تقدم .

الحالة ٣ :

ظهر في خطة توزيع النقدية على الشركاء الأربعة في شركة التوصية البسيطة أن حصيلة الدفعة الأخيرة بعد سداد مصاريف وأتعاب المصفي توزع بين الشركاء جميعاً بنسبة ٢ : ٢ : ١ : ١ بينما الدفعة السابقة لها مباشرة كانت توزع بين الشريك الثانى والشريك الرابع مناصفة وذلك بعد إستيفاد مصاريف وأتعاب التصفية ويترتب على ذلك .

(أ) أن حقوق كل من الشريك الثانى والرابع قبل التصفية يلزم وأن تزيد عن نصيب كل من توزيع الأرباح والخسائر .

(ب) أن مقدار هذه الدفعة هو بالقدر الذى يكفى لجعل أرصدة حقوق الشركاء تتمشى مع نسب كل منهم فى توزيع الأرباح والخسائر فيما يختص بتوزيع صافي حصة الدفعات التالية :

(ج) أن التصفية لأبد وأن تكون قد تمت على ثلاث دفعات .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة ٤ :

حصل سعيد على مبلغ من حصة التصفية قبل أن يحصل أى من الشركاء الآخرين على شئ وهذا يعنى .

(أ) أن نسبة حقوق سعيد إلى مجموع الحقوق تزيد عن نسبة ما يتحمله فى توزيع الأرباح والخسائر .

(ب) أن سعيد شريكاً موصياً وأن الدفعة التى حصل عليها من حصة التصفية هى سداد القرض الذى كان قد أقرضه للشركة .

(ج) أن الشركاء الثلاثة الآخرين شركاء متضامنون .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة ٥ :

إذا كانت الأرباح والخسائر تقسم بالتساوى وكانت الشركة معسرة فأن الشريك الأكبر حقوقاً سوف يحصل على دفعات نقدية من حصة التصفية قبل الشريك الأقل حقوقاً يليه الشريك الذى تزيد حقوقه عن باقى الشركاء وهكذا ، ولا يحصل الشريك الأقل حقوقاً على دفعات نقدية إلا فى الدفعة الأخيرة من التصفية أحياناً .

(أ) هذا الكلام منطقي لأن الشريك الأكبر حقوقاً سوف يكون قادراً على إستيعاب

قدر أكبر من الخسائر عن باقى الشركاء ومن ثم فأن ترتيبه فى جدول القدرة على إستيعاب الخسائر سوف يكون الأخير .

(ب) هذا الكلام غير صحيح لأن الشركة المعسرة لا يحصل فيها أى من الشركاء على أية نقدية من حصيلة التصفية .

(ج) الحقيقة أنه فى ظل هذا الوضع الحالى لا داعى لإعداد خطة لتوزيع النقدية على الشركاء أصلا حيث لن يحصل أى منهم على أية مبالغ من حصيلة التصفية إلا ربما قرض الشريك الموصى الذى قد يتمكن من الحصول عليه بصفة جزئية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شىء مما تقدم :

ثانياً : التمارين :

التموين الأول :

صلاح ومخير وأحمد شركاء فى شركة تضامن تقرر تصفيتها وفيما يلى ميزانية الشركة عندما تقرر تصفيتها .

شركة التضامن صلاح ومخير وأحمد (تحت التصفية)

الميزانية العمومية في تاريخ التصفية

الخصوم

الأصول

حقوق الشركاء :			أراضي	٨٥٠٠٠
رأس مال صلاح	١٠٠٠٠٠		مباني	١٨٠٠٠٠
جاري صلاح	١٢٠٠٠		مخصص إهلاك	١٢٠٠٠٠
قرض صلاح	١٥٠٠٠			٦٠٠٠٠
		١٢٧٠٠٠	آلات ومعدات	٢٥٠٠٠٠
رأس مال مخير	٧٠٠٠٠		- مخصص إهلاك	١٥٥٠٠٠
جاري مخير	١٠٠٠٠			٩٥٠٠٠
		٨٠٠٠٠	مخزون باختلاف أنواعه	١٠٥٠٠٠
رأس مال أحمد	١٥٠٠٠٠		عملاء	٦٦٠٠٠
جاري أحمد	٢٠٠٠٠		- مخصص ديون	٦٠٠٠
قرض أحمد	٢٠٠٠٠		مشكوك فيها	
		١٩٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
أجور ومهيايا		٦٣٠٠٠	أوراق قبض	٤٠٠٠٠
ومستلزمات زراعية			أرصدة مدينة مختلفة	٢٥٠٠٠
مستحقة			نقدية	٣٠٠٠٠
دائرون		١٤٠٠٠٠		
		٦٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠

وقد قرر الشركاء أن يتولى أحمد عمليات التصفية مقابل أتعاب إجمالية قدرها ٦٠٠٠ جنيه يحصل عليها من الدفعة الأخيرة من تصفية الأصول ، كما يحصل على مصاريف تصفية كل دفعة من حصيلة تصفية الدفعة . وقد تمت التصفية على يد أحمد على أربع دفعات حيث تم فى الدفعة الأولى تصفية الأراضى بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ جنيه ، وفى الدفعة الثانية تم تصفية الآلات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف الصفة ١٥٠٠ جنيه ، وفى الدفعة الثالثة تمت تصفية المخزون بمبلغ ٧١٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٥٠٠ جنيه ، وفى الدفعة الأخيرة تم تصفية باقى الأصول (بخلاف النقدية طبعاً) بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت مصاريف التصفية ١٥٠٠ جنيه .

وقد قام أحمد بأعداد خطة لتوزيع حصيلة التصفية سداداً للإلتزامات وحقوق الشركاء بمراحلها المختلفة ، كما قام بأعداد قائمة تصفية للدفعات الأربع بعد تمامها بناءً على هذه الخطة .

المطلوب :

١ - إذا كانت الأرباح والخسائر توزع بالتساوى بين الشركاء فقم بأعداد ما قام به أحمد .

٢ - إذا كانت الأرباح والخسائر توزع بنسبة ٢ : ١ : ٢ بين صلاح ومخير وأحمد على التوالى ، قم بأعداد ما قام به أحمد .

٣ - إذا كانت الأرباح والخسائر توزع بنسبة ٣٠٪ ، ٣٠٪ ، ٤٠٪ لكل من صلاح ومخير وأحمد على التوالى ، قم بأعداد قائمة تصفية تدريجية على اعتبار أن ما لم يتحقق من أصول بالبيع يعتبر بمثابة خسائر .

التمرين الثانى :

عبد الرحمن وعبد العزيز وعبد الغفار شركاء فى شركة توصية بسيطة تقرر تصفيتها . وقد بلغت أرصدة حسابات الشركاء فى تاريخ أقرار التصفية ما يلى : رأس مال عبد الرحمن (متضامن) ٩٥٠٠٠ جنيه ، جارى عبد الرحمن دائن ١٥٠٠٠ جنيه ، رأس مال عبد العزيز (متضامن) ٧٠٠٠٠ جنيه ، قرض عبد العزيز للشركة ١٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال عبد الغفار (موصى) ٦٠٠٠٠ جنيه ، قرض عبد الغفار للشركة ١٠٠٠٠ جنيه ، كما بلغت جملة الإلتزامات ١٤٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت جملة الأصول بخلاف النقدية ٣٨٠٠٠٠ جنيه . وقد كان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ ، وقد قام عبد الرحمن بعمليات التصفية مقابل أتعاب إجمالية ٣٠٠٠ جنيه يحصل عليها دفعة واحدة من حصيلة الدفعة الأخيرة من التصفية كما له أن يحصل على مصاريف كل دفعة من حصيلة تصفية الدفعة .

وقد تمت التصفية على أربع دفعات ، ثم فى الأولى بيع أصول تبلغ تكلفتها الدفترية ١٢٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٩٦٥٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٥٠٠ جنيه ، وتم فى الدفعة الثانية تصفية أصول تبلغ تكلفتها الدفترية ١٥٠٠٠٠ جنيه مقابل ١٠٢٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ جنيه وفى الدفعة الثالثة تمت تصفية أصول تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٠٠٠ جنيه ، أما الدفعة الأخيرة من الأصول فقد تمت تصفيتها مقابل ٢٥٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - اعداد خطة التصفية التدريجية بمراحلها المختلفة وإعداد قائمة التصفية للدفعات الأربع بناءً على هذه الخطة .

٢ - بفرض أن نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء كانت ٥٠٪ ، ٣٠٪ ، ٢٠٪

لكل من عبد الرحمن وعبد العزيز وعبد الغفار على التوالي قم بإعداد خطة
التصفية بمراحلها الثلاثة على هذا الأساس ثم قم بأعداد قائمة تصفية الدفعات
الأربع بناءً على هذه الخطة .

٣ - قم بأعداد قائمة تصفية تدريجية للشركة على إعتبار أن ما لم يتحقق من أصول
بالباع يعتبر بمثابة خسائر في ظل نسب التوزيع الأولى .

التمرين الثالث :

عبد المقصود وعبد الميمون وعبد الهادي شركاء في شركة تضامن إعتباراً من
٨٨/١/١ حيث أنضم عبد الهادي حينئذ للشركة وتم إثبات شهرة محل للشريكين
عبد المقصود وعبد الميمون بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، عندما كانت الأرباح والخسائر
توزع بينهما بالتساوي . وعند انضمام عبد الهادي أصبحت نسب التوزيع بين الشركاء
الثلاثة على التوالي ٤٠٪ ، ٣٠٪ ، ٣٠٪ ، وكانت نسبة عبد الهادي في رأس المال تتفق
مع نسبته في توزيع الأرباح والخسائر . هذا ولم يتم استنفاد الشهرة حتى تقرر في
١٩٩٢/١/١ تصفية الشركة . وفي ذلك التاريخ أظهرت ميزانية الشركة أصولاً
بخلاف النقدية وبما فيها الشهرة تبلغ ٢٨٠٠٠٠ جنيه ونقدية ٢٠٠٠٠ جنيه ، كما
أظهرت حقوق الشركاء ما يلي : رأس مال عبد المقصود ٨٠٠٠٠ جنيه ، جاري عبد
المقصود ١٠٠٠٠ جنيه ، رأس مال عبد الميمون ٦٠٠٠٠ جنيه ، جاري عبد الميمون
٨٠٠٠ جنيه ، رأس مال عبد الهادي ٥٠٠٠٠ جنيه ، جاري عبد الهادي ٥٠٠٠
جنيه ، قرض عبد الهادي للشركة ١٠٠٠٠ جنيه كما بلغت جملة الإلتزامات
٧٧٠٠٠ جنيه ، وقد تقرر أن يقوم عبد المقصود بتصفية الشركة ببيع أصولها مقابل
ألعاب ٣٠٠٠ جنيه يضاف إليها مصاريف التصفية .

وقد تمت تصفية الدفعة الأولى من الأصول العينية البالغ تكلفتها ١٢٠٠٠٠
جنيه مقابل ٨٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ جنيه ، كما تمت

بتصفية الدفعة الثانية من الأصول العينية البالغ تكلفتها ٨٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٤٥٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٠٠٠ جنيه ، كما تم تصفية الدفعة الثالثة من الأصول العينية البالغ تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ٦٠٠ جنيه أما الدفعة الأخيرة فقد أنطوت على شهرة المحل ولم يمكن بيعها طبعاً وتم تصفية ما تبقى معها من أصول مقابل ٤٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ٣٠٠ جنيه .

المطلوب :

١ - إعداد خطة التصفية بجميع مراحلها بعد تسوية حقوق الشركاء بالشهرة غير المستفدة .

٢ - إعداد قائمة التصفية للدفعات الأربع بناءً على خطة التصفية .

٣ - إعداد قائمة التصفية التدريجية على اعتبار أن ما لم يتم تصفية من أصول يعتبر بمثابة خسائر .

التمرين الرابع :

حصل كل من الشركاء الأربعة عطية وعبد الغنى وعوض والدمنهورى على الدفعة الأخيرة مما تحصل من آخر دفعة بعد سداد مصاريف التصفية كل على مبلغ ١٦٠٠٠ جنيه ، ١٢٠٠٠ جنيه ، ٨٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠ جنيه لكل على التوالى . وقد بلغت جملة خسائر التصفية وأتعاب ومصاريف التصفية ٥٠٪ من قيمة الأصول بخلاف النقدية والتي بلغت فى جملتها ٣٨٠٠٠٠ جنيه فى الوقت الذى بلغت فيه جملة الخصوم ٤٠٠٠٠٠ جنيه منها التزامات ١٢٠٠٠٠ جنيه وقد حصل الدمنهورى بعد إتمام تصفية الدفعة الأولى وسداد الإلتزامات على مبلغ ٤٠٠٠ جنيه ، وهى ما فاض من حصيلة الدفعة مضافاً إليها رصيد النقدية من سداد الإلتزامات

ومصاريف التصفية ، وترتب على ذلك أن حصيلة الدفعات التالية كانت توزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بعد سداد مصاريف التصفية والتي بلغت ١٠٠٠ جنيه في كل من الدفعات الأربعة .

المطلوب :

١ - إعداد خطة توزيع النقدية لسداد الإلتزامات ولسداد ما يخص الشركاء في كل دفعة من الدفعات إذا كانت المعلومات بعلية كافية لذلك .

٢ - إعداد قائمة التصفية بناءً على هذه الخطة .

٣ - إعداد قائمة التصفية التدريجية بأعتبار ما لم يتحقق من أصول بمثابة خسائر (لك أن تفترض أن معدل خسائر التصفية متساوى في كل الدفعات) .

الفصل العاشر

فى شركات المحاصة

١ - مقدمة والتعريف بها :

شركة المحاصة هى إتفاق مستتر بين شخصين أو أكثر على المشاركة فى القيام بعمل تجارى واحد أو أكثر ، وأقتسام ما ينتج عنه من أرباح أو خسائر ، دون إعلام الغير بالشركة . ومن ثم تتميز شركات المحاصة عن شركات الأشخاص الأخرى بأنها شركة مسترة ليس لها وجود ظاهر أمام الغير ، وليس لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء المكونين لها . ويترتب على إفتقار الشركة للشخصية المعنوية المستقلة عدم خضوعها لأجراءات الشهر والقيد ، كما لا يجوز شهر إفلاسها . ولكن لا يعنى إستتار الشركة بقائها فى طى الخفاء عن الغير وإمكانية مزاولتها لأعمال غير مشروعة ، بل يقتصر الإستتار على الإستتار القانونى لعدم قيام ما من شأنه إعلام الغير بوجود الشركة كشخصية معنوية مستقلة .

وتعد شركة المحاصة من شركات الأشخاص لقيامها على الإعتبار الشخصى ، ولذلك فهى تنقضى بوفاة أحد الشركاء أو إنسحابه وما إلى ذلك من الأسباب السابق بيانها فى شركات التضامن .

ولا يلزم لتكوين شركة المحاصة وجود سند كتابى من الناحية القانونية ، وليس لها مدير يعمل بأسمها ، وإنما يتعاقد كل شريك مع الغير بأسمه الخاص ، ويكون بذلك كل شريك مسئولاً أمام من تعاقد معهم من الغير بصفته الشخصية دون باقى الشركاء . وهذا لا يمنع من أن يقوم الشركاء بإختيار مدير من بينهم يقوم بأعمال إدارة الشركة ،

ولكنه يتعامل مع الغير بأسمه الخاص في هذا الصدد ، وليس بإسم الشركة ويكون وحده مسئولاً أمام الغير . وللشركاء في شركة المحاصة مطلق الحرية في الإتفاق على تنظيم العلاقات بينهم ، وتنقضى شركة المحاصة بالطرق التى تنقضى بها شركات التضامن ولكن دون الحاجة إلى تعيين مصفى أو إجراءات التصفية كما سوف يتضح فيما بعد .

٢ - الإجراءات المحاسبية لشركات المحاصة :

تتوقف الإجراءات المحاسبية الملائمة لشركات المحاصة على عوامل كثيرة منها كيفية إدارة عمليات الشركة المتفق عليها بين الشركاء ، ومدة المشاركة ونطاقها وحجم العمليات المترتب منها ، وهذا بالإضافة إلى أن شركة المحاصة تفتقد الشخصية المعنوية المستقلة ، ومن ثم ليس لها رأس مال مستقل وبالتالي فهى غير ملزمة قانوناً بإمسك دفاتر تجاريه . وبعد هذا العامل الأخير من العوامل الهامة التى تتخذ فى الاعتبار عند تحديد الإجراءات المحاسبية الملائمة لشركة المحاصة . وبالرغم من ذلك فقد يقوم الشركاء بإمسك مجموعة دفترية مستقلة لشركة المحاصة بينهم ، كما قد يقوم كل شريك من الشركاء بتسجيل ما يقوم به من عمليات لحساب الشركة فى دفاتره الخاصة . هذا وصوف نوضح فيما يلى الإجراءات المحاسبية فى ظل كل من الطريقتين .

٣ - عدم وجود مجموعة دفترية مستقلة لعمليات الشركة :

وفى هذه الحالة يقوم كل شريك من الشركاء بتسجيل ما يقوم به من عمليات لحساب الشركة فى المجموعة الدفترية الخاصة به (أو فى سجلاته الخاصة) . ويقوم كل شريك من الشركاء بفتح حساب لشركة المحاصة فى دفاتره تسجل فيه كل العمليات التى تتعلق بالشركة ، كما يقوم بفتح حساب لكل شريك من الشركاء الآخرين يسجل فيه ما يقوم به ذلك الشريك لحساب شركة المحاصة ، وطبقاً لهذه

الطريقة يتم تسجيل العمليات كما هو موضح في النموذج التالي : (١) .

نموذج القيد بدفاتر الشركاء في شركة المحاصة
في حالة عدم وجود مجموعة دفترية مستقلة للشركة

نوع العملية	في دفاتر الشريك القائم بالعملية	في دفاتر الشركاء الآخرين
١ تقديم البضائع	يجعل حساب شركة المحاصة مدينياً وحساب المخزون من البضائع دائئياً (أو حساب البضاعة المقدمة لشركة المحاصة إذا كانت طريقة المخزون الدوري متبعة) .	يجعل كل شريك حساب شركة المحاصة مدينياً وحساب الشريك الذي قدم البضاعة دائئياً .
٢ مدفوعات نقدية لحساب الشركة	يجعل حساب شركة المحاصة مدينياً وحساب النقدية دائئياً .	يجعل حساب شركة المحاصة مدينياً وحساب الشريك الذي دفع النقدية دائئياً .
٣ مدفوعات نقدية من شريك لشريك آخر لحساب الشركة	يجعل حساب الشريك الذي حصل على النقدية مدينياً وحساب النقدية دائئياً .	أ - الشريك الذي حصل على النقدية : يجعل حساب النقدية مدينياً وحساب الشريك الذي قدمها دائئياً . ب - باقي الشركاء : يجعل الشريك الذي حصل على النقدية مدينياً والذي قدمها دائئياً ج - عند التصرف في النقدية لحساب الشركة : نفس قيود الحالة (٢) بعالية .
٤ المبيعات النقدية	يجعل حساب النقدية مدينياً وحساب شركة المحاصة دائئياً .	يجعل حساب الشريك الذي عام بالبيع مدينياً وحساب شركة المحاصة دائئياً .
٥ المبيعات الآجلة	يجعل حساب عملاء شركة المحاصة مدينياً وحساب شركة المحاصة دائئياً .	تعالج معالجة المبيعات النقدية .
٦ الديون المدومة	عكس القيد السابق	عكس القيد السابق .
٧ مرتب الشريك المدير	يجعل حساب شركة المحاصة مدينياً وحساب مرتبه (إيرادات) دائئياً	يجعل حساب شركة المحاصة مدينياً وحساب الشريك المدير دائئياً .
٨ عمولة الشريك	يجعل حساب شركة المحاصة مدينياً وحساب عمولات (إيرادات) دائئياً	نفس القيد السابق :

(١) أستوحينا الفكرة دون طريقة العرض من السلسلة المشهورة لفيني وميلر :

H. A. Finney and Herbert E. Miller, *Prineples of Accounting, Advanced*.
(Englewood Cliffs, New Jercey : Prentice - Hall, Inc. 5 th ed., 1964) , PP. 75 -

٩	المسحوبات النقدية	يجعل حساب النقدية مدينياً وحساب الشريك الذي قدمها دائناً .	١ - الشريك الذي قدم النقدية يجعل حساب الشريك الذي حصل على النقدية مدينياً وحساب النقدية دائناً
١٠	مسحوبات البضاعة	عكس القيد رقم (١)	ب - باقى الشركاء يجعل حساب الشريك الذي حصل على النقدية مدينياً وحساب الشريك الذي قدمها دائناً . يجعل حساب الشريك الذي سحب البضاعة مدينياً وحساب شركة المحاصة دائناً .
١١	الفائدة على الإستثمارات والمسحوبات	قد يرى الشركاء حساب فائدة على إستثمارات كل منهم فى الشركة منذ تاريخ الإستثمار حتى تاريخ التسوية النهائية ، كما قد يرى الشركاء حساب فائدة على مسحوبات كل شريك بنفس الطريقة وتجرى المقاصة بين الفائدة على إستثمارات كل شريك والفائدة على مسحوباته ، ثم يقوم كل شريك بإجراء قيد فى دفاتره يجعل فيه حساب شركة المحاصة مدينياً بمجموع ناتج المقاصة لكل الشركاء ، ويجعل حساب الفوائد الدائنة دائناً بنصيبه (أو مدينياً إذا كانت الفائدة على مسحوباته تزيد من الفائدة على إستثماراته) ويجعل حساب كل شريك من الشركاء الآخرين دائناً بنصيبه .	
١٢	توزيع الأرباح (أو الخسائر)	عندما تنتهى الشركة ، أو أحد الأعمال التى تقوم بها ، فإن رصيد حساب شركة المحاصة فى هذه الحالة يمثل الأرباح أو (الخسائر) التى تحققت عن هذا العمل ، أو عن الشركة . ويتم توزيع الأرباح (أو الخسائر) طبقاً للاتفاق بين الشركاء . وعندما يتحدد نصيب كل شريك فى الأرباح (أو الخسائر) يقوم كل شريك بجعل شركة المحاصة مدينياً بالأرباح (أو دائناً بالخسائر) لإقفاله ، ويجعل حساب أرباح المحاصة دائناً بحصته (أو خسائر المحاصة مدينياً بحصته فى حالة تحقق خسائر) وحساب كل شريك من الشركاء الآخرين دائناً بحصته (أو مدينياً بحصته من الخسائر) .	
١٣	التسوية النهائية	تتم التسوية النهائية من واقع حسابات الشركاء فى دفاتر كل منهم كما سوف يتضح من المثال التوضيحي التالى :	

٣ - ١ - مثال توضيحي :

نعرض فيما يلى مثال توضيحاً لبيان الإجراءات المحاسبية فى ظل عدم وجود مجموعة دفترية مستقلة لشركة المحاصة وقيام كل شريك من الشركاء بتسجيل عملياتها فى دفاتره .

إتفق كل من رجب وسعدون وديان على تكوين شركة محاصة للإتجار فى الحديد الخردة فى أول يناير ١٩٩١ . على أن يقوم ديان بإدارة أعمال الشركة ويحصل على عمولة على المشتريات والمبيعات بنسبة ٢٪ وقد تمت العمليات التالية خلال شهر يناير :

١ / ١ : قام رجب بشحن بضاعة تكلفتها فى دفاترة ١٧٠٠٠ جنيه للشريك ديان ، كما قام بحساب تكلفة الشحن البالغ قدرها ١٣٠ جنيه وجعل بها حساب مصاريف التوزيع دائناً حيث تم الشحن بمعرفة عامله وباستخدام أجهزته ، كما بلغت مصاريف نقل البضاعة ٣٧٠ جنيه قام بسدادها نقداً .

١ / ١ : قام سعود بأرسال ٨٠٠٠ جنيه بشيك للشريك ديان ، كما قام بإرسال سند إذن مسحوب عليه لصالح ديان بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه يستحق خلال شهر .

١ / ٥ : قام ديان بشراء بضاعة لحساب الشركة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وحصل على عمولة قدرها ٢٪ من ثمن الشراء .

١ / ١٢ : قام ديان بخصم ورقة القبض المسحوبة على سعدون فى البنك وبلغت مصاريف الخصم ١٠ جنيه حمل بها حساب سعدون .

١ / ٢٠ : قام ديان بسداد مصاريف مختلفة لحساب الشركة بلغت فى مجموعها ١٢٥٠ جنيه .

١ / ٢٥ : قام ديان ببيع بضاعة لحساب الشركة بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه وحصل على عمولته .

١ / ٢٥ : قام ديان بإرسال مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لرجب ، ومبلغ ٨٠٠٠ جنيه لسعدون من حصيلة مبيعات اليوم السابق وأحتفظ بالباقى لنفسه .

١ / ٣٠ : قام ديان ببيع ما تبقى من بضائع لحساب الشركة بمبلغ ١٤٢٥٠

جنيه وحصل عمولته ، كما أُنْفِق الشركاء على تسوية حسابات المحاسبة بينهم وإقتسام الأرباح أو الخسائر الناتجة بالتساوى بعد حساب فائدة على القيود المدينة والدائنة في الحساب الشخصي لكل شريك من تاريخ القيد حتى ٣٠ / ١ بمعدل ١٢٪ سنوياً .

وقد تمت التسوية وحصل كل شريك على مستحقاته . هذا وسوف نوضح كيفية إثبات هذه العمليات في دفاتر كل من الشركاء الثلاثة ونوضح نموذجاً لحساب شركة المحاسبة في دفاترهم ، ونموذجاً للحسابات الشخصية لكل منهم في دفاتر الشريكين الآخرين :

العملية	(١) دفاتر رجب	(٢) دفاتر سعدون	(٣) دفاتر ديان
١	١٧٠٠٠ جنيه حـ / المحاسبة مدين و حـ / المخزون أو البضاعة دائن ١٣٠ جنيه : حـ / المحاسبة مدين و حـ / م . التوزيع دائن ٣٢٠ جنيه : حـ / المحاسبة مدين و حـ / النقدية دائن	حـ / المحاسبة مدين و حـ / رجب دائن حـ / المحاسبة مدين و حـ / رجب دائن حـ / المحاسبة مدين و حـ / رجب دائن	حـ / المحاسبة مدين و حـ / رجب دائن حـ / المحاسبة مدين و حـ / رجب دائن حـ / المحاسبة مدين و حـ / رجب دائن
٢	٨٠٠٠ جنيه حـ / ديان مدين و حـ / سعدون دائن ٢٠٠٠ جنيه . حـ / ديان مدين و حـ / سعدون دائن	حـ / ديان مدين و حـ / النقدية دائن حـ / ديان مدين و حـ / أوراق الدفع دائن	حـ / النقدية مدين و حـ / سعدون دائن حـ / أ . القبض مدين و حـ / سعدون دائن
٣	٨١٦٠ جنيه . حـ / المحاسبة مدين و حـ / ديان دائن	حـ / المحاسبة مدين و حـ / ديان دائن	حـ / المحاسبة مدين ٨٠٠٠ حـ / النقدية دائن ١٦٠ حـ / العمولات الدائنة دائن
٤	١٠ حـ / سعدون مدين و حـ / ديان دائن ٥١٠٠ حـ / المحاسبة مدين و حـ / ديان دائن	حـ / مصاريف الخصم مدين و حـ / ديان دائن حـ / المحاسبة مدين و حـ / ديان دائن	١٩٩٠ من النقدية ١٠ من حـ / سعدون ٢٠٠٠ إلى حـ / أ . القبض حـ / المحاسبة مدين ٥٠٠٠ حـ / النقدية دائن ١٠٠ حـ / العمولات الدائنة دائن

٥	١٢٥٠ جنيه . حـ / المحاسبة مدين و حـ / ديوان دائن	حـ / المحاسبة مدين و حـ / ديوان دائن	حـ / المحاسبة مدين و حـ / النقدية دائن
٦	٢٣٠٣٠ حـ / ديوان مدين و حـ / المحاسبة دائن	حـ / ديوان مدين و حـ / المحاسبة دائن	٢٣٥٠٠ النقدية مدين ٢٣٠٣٠ المحاسبة دائن ٤٧٠ العمولات الدائنة دائن
٧	١٠٠٠٠ حـ / النقدية مدين ٨٠٠٠ حـ / سعدون مدين و حـ / ديوان دائن	حـ / رجب مدين حـ / النقدية مدين حـ / ديوان دائن	حـ / رجب مدين حـ / سعدون مدين حـ / النقدية دائن
٨	١٣٩٦٥ حـ / ديوان مدين و حـ / المحاسبة دائن	حـ / ديوان مدين و حـ / المحاسبة دائن	١٤٢٥٠ حـ / النقدية مدين ١٣٩٦٥ حـ / المحاسبة دائن ٢٨٥ حـ / العمولات الدائنة دائن
٩	الفوائد على حسابات الشركاء: ٢٤٦ حـ / المحاسبة مدين ١٥٨ حـ / الفوائد الدائنة (دائن) ٨٧ حـ / سعدون (دائن) ١ حـ / ديوان (دائن)	حـ / المحاسبة مدين حـ / رجب دائن حـ / الفوائد الدائنة دائن حـ / ديوان دائن	حـ / المحاسبة مدين حـ / رجب دائن حـ / سعدون دائن حـ / الفوائد الدائنة دائن
١٠	أرباح المحاسبة ٤٧٣٩ حـ / المحاسبة مدين ١٥٧٩ حـ / أرباح المحاسبة دائن ١٥٨٠ حـ / سعدون دائن ١٥٨٠ حـ / ديوان دائن	حـ / المحاسبة مدين حـ / رجب دائن حـ / أرباح المحاسبة دائن حـ / ديوان دائن	حـ / المحاسبة مدين حـ / رجب دائن حـ / سعدون دائن حـ / أرباح المحاسبة دائن
١١	التسوية النهائية : ٩٢٣٧ حـ / النقدية (مدين) ٣٦٥٧ حـ / سعدون (مدين) حـ / ديوان دائن	حـ / رجب مدين حـ / النقدية مدين حـ / سعدون دائن	حـ / رجب مدين حـ / سعدون مدين حـ / النقدية دائنة

حساب الفوائد :

$$\times \frac{12}{100} \times 10000) - (\frac{1}{12} \times \frac{12}{100} \times 170500)]$$

حساب رجب = 158 جنيه تقريباً (دائن)

$$- (\frac{20}{360} \times \frac{12}{100} \times 10) - (\frac{1}{12} \times \frac{12}{100} \times 10000)$$

حساب سعدون = 87 جنيه تقريباً (دائن)

$$\text{حساب ديان : الجانب الدائن} = \frac{25}{360} \times \frac{12}{100} \times 8160 = 71 \text{ جنيه}$$

$$34 = \frac{20}{360} \times \frac{12}{100} \times 5110 \text{ جنيه تقريباً}$$

$$4 = \frac{10}{360} \times \frac{12}{100} \times 1250 \text{ جنيه تقريباً}$$

$$30 = \frac{5}{360} \times \frac{12}{100} \times 18000 \text{ جنيه}$$

مجموع الجانب الدائن 139 جنيه دائن

$$\text{الجانب المدين} = \frac{1}{12} \times \frac{12}{100} \times 10000 = 100 \text{ جنيه}$$

$$38 = \frac{5}{360} \times \frac{12}{100} \times 33030 \text{ جنيه}$$

مجموع الجانب المدين 138 جنيه مدين

الفرق = 1 جنيه دائن .

حـ/ شركة المحاصة (ويظهر في دفاتر كل من الشركاء الثلاثة - القيد [١] في دفاتر الشريك القائم بالعملية والقيد [٢] في دفاتر باقى الشركاء)

[١] [٢]		[١] [٢]	
١٧٠٠٠	إلى حـ/ البضاعة (إلى حـ/ رجب)	١/١	٢٣٠٣٠
١٣٠	إلى مـ/ التوزيع (إلى حـ/ رجب)	١/١	١٣٩٦٥
٣٧٠	إلى حـ/ النقدية (إلى حـ/ رجب)	١/١	
٨١٦٠	إلى مذكورين (إلى حـ/ ديان)	١/٥	
٥١٠٠	إلى مذكورين (إلى حـ/ ديان)	١/١٠	
١٢٥٠	إلى حـ/ النقدية (إلى حـ/ ديان)	١/٢٠	
٢٤٦	إلى مذكورين (كل الشركاء)	١/٣٠	
٤٧٣٩	إلى مذكورين (الأرباح)		
١٥٧٩ رجب			
١٥٨٠ سعدون			
١٥٨٠ ديان			
٣٦٩٩٥			٣٦٩٩٥

حـ/ رجب (في دفاتر كل من سعدون وديان - القيد [١] في دفاتر سعدون والقيد [٢] في دفاتر ديان ، وفيما عدا ذلك في دفاتر الشريكين)

[١] [٢]		[١] [٢]	
١٠٠٠٠	إلى حـ/ ديان (إلى حـ/ النقدية)	١/٢٥	١٧٠٠٠
رصيد دائن :			
٩٢٣٧	إلى حـ/ ديان (إلى حـ/ النقدية)	١/٣٠	١٣٠
			٣٧٠
			١٥٨
			١٥٧٩
١٩٢٣٧			١٩٢٣٧

حـ/ سعدون (فى دفاتر رجب وديان - القيد [١] فى دفاتر رجب

والقيد [٢] فى دفاتر ديان ، وفيما عدا ذلك فى دفاتر الشريكين)

	[١]	[٢]		[١]	[٢]	
١٠	إلى حـ/ ديان (إلى حـ/ أ. ق)	١/١٠	٨٠٠٠	من حـ/ ديان (من حـ/ النقدية)	١/١	١٠
٨٠٠٠	إلى حـ/ ديان (إلى حـ/ النقدية)	١/٢٥	٢٠٥٠	من حـ/ ديان (من حـ/ أ. ق)	١/١	٨٠٠٠
٣٩٥٧	إلى حـ/ ديان (إلى حـ/ النقدية)	١/٣٠	٨٨	من حـ/ شركة المحاصة (فوائد)	١/٣٠	٣٩٥٧
			١٥٨٠	من حـ/ شركة المحاصة (أرباح)	١/٣٠	
١١٦٦٧			١١٦٦٧			١١٦٦٧

حـ/ ديان (فى دفاتر كل من رجب وسعدون - القيد [١] فى دفاتر رجب والقيد

[٢] فى دفاتر سعدون ، وفيما عدا ذلك فى دفاتر الشريكين)

	[١]	[٢]		[١]	[٢]	
٨٠٠٠	إلى حـ/ سعدون (إلى حـ/ النقدية)	١/١	٨١٦٠	من حـ/ شركة المحاصة	١/٥	٨٠٠٠
٢٠٠٠	إلى حـ/ سعدون (إلى حـ/ أ. دفع)	١/١	٥١٠٠	" " "	١/١٠	٢٠٠٠
٢٣٠٣٠	إلى حـ/ شركة المحاصة	١/٢٥	١٠	من حـ/ سعدون (من حـ/ الخصم)	١/١٠	٢٣٠٣٠
١٣٩٦٥	إلى حـ/ شركة المحاصة	١/٣٠	١٢٥٠	من حـ/ شركة المحاصة	١/٢٠	١٣٩٦٥
			١٠٠٠٠	من حـ/ النقدية (من حـ/ رجب)	١/٢٥	
			٨٠٠٠	من حـ/ سعدون (من حـ/ النقدية)	١/٢٥	
			٠٠١	من حـ/ شركة المحاصة (فوائد)	١/٣٠	
			١٥٨٠	من حـ/ شركة المحاصة (أرباح)	١/٣٠	
			١٢٨٩٤	من مذكورين		
٤٦٩٩٥			٤٦٩٩٥			٤٦٩٩٥

ومن الواضح أن ترحيل القيود السابقة (حتى القيد العاشر) للحسابات الشخصية للشركاء يترتب عليه فى النهاية أن مجموع الأرصدة المدينة لبعض هذه الحسابات لا بد وأن يتساوى مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الباقية . ففى هذا المثال بلغ الرصيد الدائن لرجب ٩٢٣٧ جنيه فى دفاتر كل من سعدون وديان وبلغ الرصيد الدائن لسعدون ٣٦٥٧ جنيه فى دفاتر كل من رجب وديان ، بينما بلغ الرصيد المدين لديان فى دفاتر كل من رجب وسعدون ١٢٨٩٤ جنيه . وتتم التسوية النهائية بقيام ديان بسداد الأرصدة الدائنة لكل من رجب وسعدون (القيد ١١) ليرتب على ذلك إقفال كل حسابات المحاسبة .

٣ - ب : العمليات غير المنتهية وأثرها على الحسابات والقوائم الختامية للشركاء :

قد تنتهى السنة المالية لعمليات كل شريك بصفة الشخصية قبل إنتهاء العملية التى قامت من إجلاها شركة المحاسبة بينهم : ويتطلب الأمر فى ظل هذه الظروف أن يقوم كل شريك بإظهار حقوقه فى شركة المحاسبة فى القوائم المالية والحسابات الختامية الخاصة به . وعادة ما تظهر هذه الحقوق ضمن الأصول المتداولة فى ميزانية كل شريك من الشركاء . فإذا كان حساب شركة المحاسبة فى دفاتر كل شريك يمثل مجرد إستثمارات لم يتم التصرف فيها بعد (بمعنى أن الحساب يوجد به قيود فى الجانب المدين فقط دون الجانب الدائن) فإن كل شريك من الشركاء يستطيع إظهار حصته من هذه الإستثمارات فى الأصول المتداولة فى الميزانية العمومية الخاصة به بعنوان « صافى إستثمارات فى شركة محاسبة » مثلاً . أو بعنوان « إستثمارات مختلفة » .

أما إذا كان حساب شركة المحاسبة يحتوى على عمليات فى جانبية المدين والدائن فإن رصيد الحساب فى تاريخ إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية لكل

شريك قد يكون مديناً أو دائناً على حسب الأحوال . فيكون الرصيد مديناً إذا كانت إستثمارات الشركاء تزيد عن حصيلة إيرادات المحاسبة حتى تاريخه ، والعكس إذا كان الرصيد دائناً . وما دامت الشركة لم تنتهي العملية التي قامت من أجلها بعد في ذلك التاريخ ، فقد يتطلب الأمر تسوية حساباتها بصفة مؤقتة حتى يستطيع كل شريك إظهار حقوقه فيما تم من هذه العمليات حتى تاريخه في الحسابات والقوائم الختامية الخاصة به .

ولنفترض مثلاً أن حمدون وسليمان إتفقا على تكوين شركة محاسبة للإتجار في صفقة من نوع معين من البضائع وقام كل من الشريكين بتقديم بضائع تكلفتها ٥٠٠٠ جنيه للشركة لهذا الغرض . ولنفرض أنه في نهاية السنة المالية لكل من الشريكين أن عمليات الشركة ظهرت على أحد الحالات التالية :

١ - لم يتم بيع أى بضائع مما قام كل من الشريكين بتقديمه الشركة .

٢ - تم بيع نصف البضائع بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه .

٣ - تم بيع نصف البضائع بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

٤ - تم بيع نصف البضائع بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه

وفي الحالة الأولى يبلغ الرصيد المدين لحساب شركة المحاسبة ١٠٠٠٠ جنيه يمثل البضاعة المقدمة من الشريكين ، ويكون رصيد حساب حمدون في دفاتر سليمان دائن بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، ورصيد سليمان في دفاتر حمدون دائن بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ويستطيع كل منهما إظهار ٥٠٠٠ جنيه في الأصول المتداولة (أو بين الأصول المتداولة والأصول الثابتة إذا كان من المتوقع أن عمليات الشركة سوف تستغرق أكثر من فترة محاسبية) كإستثمارات في شركة المحاسبة .

أما الحالات الثلاث الباقية فتستدعى تسوية حقوق كل شريك بالإضافة التي

تمت من عمليات البيع كما هو موضح في الجدول التالي .

الحالة	رصيد المحاصة	رصيد مخزون	الأرباح	نصيب	نصيب
(مدين)	المحاصة	حمدون سليمان			
٢	(٢٥٠٠)	٥٠٠٠	٢٥٠٠	١٢٥٠	١٢٥٠
٣	—	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠
٤	٢٠٠٠	٥٠٠٠	٧٠٠٠	٣٥٠٠	٣٥٠٠

وعلى إفتراض أن حمدون يدير عمليات المحاصة ، فإن القيود في دفاتر كل من الشريكين لكل من الحالات الثلاثة السابقة تكون كالاتى :

الحالة	دفاتر حمدون	دفاتر سليمان
١-٢ - ١٠٠٠٠ من حـ/ المحاصة	١٠٠٠٠ من حـ/ المحاصة	
٥٠٠٠ إلى حـ/ البضاعة	٥٠٠٠ إلى حـ/ البضاعة	
٥٠٠٠ إلى حـ/ سليمان	٥٠٠٠ إلى حـ/ حمدون	
ب - ٧٥٠٠ من حـ/ النقدية	٧٥٠٠ من حـ/ حمدون	
٧٥٠٠ إلى حـ/ المحاصة	٧٥٠٠ إلى حـ/ المحاصة	
جـ - ٢٥٠٠ من حـ/ المحاصة	٢٥٠٠ من حـ/ المحاصة	
١٢٥٠ إلى حـ/ أرباح المحاصة	١٢٥٠ إلى حـ/ أرباح المحاصة	
١٢٥٠ إلى حـ/ سليمان	١٢٥٠ إلى حـ/ حمدون	

٣ - ١ - كالحالة السابقة .

ب - كالحالة السابقة فيما عدا المبلغ يصبح ١٠٠٠٠ جنيه .

جـ - كالحالة السابقة فيما عدا المبلغ يصبح ٥٠٠٠ جنيه لكل شريك

٢٥٠٠ جنيه فى الأرباح .

٤ - (أ) كالحالة الثانية .

(ب) كالحالة الثانية فيما عدا المبلغ يصبح ١٢٠٠٠ جنيه .

(ج) كالحالة الثانية فيما عدا المبلغ ٧٠٠٠ جنيه لكل شريك ٣٥٠٠ جنيه

فى الأرباح .

وفى ظل الحالة الثانية مثلاً ، يقوم حمدوى بإقفال أرباح المحاسبة فى حساب الأرباح والخسائر ، كما يظهر فى الميزانية العمومية فى جانب الخصوم حقوق سليمان كالاتى :

الإلتزامات :

٦٢٥٠ حقوق سليمان فى المحاسبة (إستثمارات وأرباح)

٥٠٠٠ - أصول المحاسبة (مخزون)

١٢٥٠ ——— صافى إلتزامات المحاسبة .

ولا يظهر فى جانب الأصول أى إستثمارات فى المحاسبة كبند مستقل حيث يحتوى رصيد النقدية على مبلغ ٧٥٠٠ جنيه تخص المحاسبة ، فإذا أستبعد منها صافى إلتزامات المحاسبة فإن الباقي يمثل حقوق حمدون فيها .

أما سليمان فيجعل حـ/ الأرباح والخسائر دائناً وأرباح المحاسبة مدينناً بمبلغ ١٢٥٠ جنيه ، كما يظهر فى الميزانية العمومية مبلغ ٦٢٥٠ كإستثمارات فى المحاسبة فى الأصول المتداولة (الرصيد المدين لحساب المحاسبة فى دفاتر + الرصيد المدين لحساب حمدون فى دفاتر) .

٤ - وجود مجموعة دفترية مستقلة للمحاسبة :

ولا يتطلب الأمر في هذه الحالة قيام كل شريك بتسجيل كل العمليات المتعلقة بالمحاسبة في دفاتره ، وإنما يقتصر ذلك على معاملات كل شريك الخاصة مع المحاسبة ، دون معاملات الشركاء الآخرين معها ، ودون معاملات المحاسبة مع الغير . ويتم إمساك مجموعة دفترية مستقلة للشركة طبقاً لمقتضيات عملياتها ، كما يفتح لكل شريك في هذه المجموعة حساب يوضح معاملاته الشخصية مع الشركة من تقديم حصص إستثمارات أو سحب نقدية أو بضاعة وخلافة . كما يجعل دائماً بالفوائد والأرباح التي تحقق للشريك من الشركة ومديناً بالفوائد والخسائر التي يتحمل بها الشريك .

ولتوضيح ذلك نفترض أن عبد الظاهر وعبد الجبار إتفقا على تكوين شركة محاسبة للقيام بشراء صفقة بضائع وتسويقها وتقسيم ما ينتج عن أرباح أو خسائر بينهما بالتساوى ، على أن يدير عبد الجبار عمليات الشركة مقابل ١٠٪ مكافأة من الأرباح الصافية ، هذا وقد تمت العمليات التالية المتعلقة بالمحاسبة :

٣/١ : قدم كل من عبد الجبار وعبد الظاهر مبلغ ٤٠٠٠ جنيه نقداً للشركة وتم شراء بضاعة بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه .

٣/٥ : قدم عبد الظاهر بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه للشركة ، وقام عبد الجبار ببيع بضاعة لحساب الشركة بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه وسدد مصروفات مختلفة لحساب الشركة بمبلغ ١٥٠ جنيه .

٣/١٠ : قام عبد الجبار بشراء بضاعة بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه وباع بضعة بمبلغ ٧٣٠٠ جنيه على الحساب .

٣/١٥ : قام عبد الجبار بسداد مصروفات مختلفة بمبلغ ٥٠ جنيه كما حصل ٤٥٠٠ جنيه من عملاء المحاسبة .

٣ / ٢٠ : باع عبد الجبار بضاعة بمبلغ ٥٣٠٠ جنيه نقداً ودفع لعبد الظاهر مبلغ ١٠٠٠ جنيه ، وحصل هو على ٢٠٠٠ جنيه .

٣ / ٢٨ : تم بيع ما تبقى من بضائع بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه ، وحصل باقى العملاء المحاصة فيما عدا ٣٠ جنيه اعتبرت ديون معدومة .

٣ / ٣٠ : تم تسوية حسابات المحاصة وحصل كل شريك على مستحقاته .

وتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات فى دفاتر المحاصة وفى دفاتر كل من الشريكين كالآتى :

تاريخ العملية	دفاتر المحاسبة	دفاتر عبد الظاهر	دفاتر عبد الجبار
٣/١	٨٠٠٠ من حـ/ النقدية الى مذكورين ٤٠٠٠ حـ/ عبد الظاهر ٤٠٠٠ حـ/ عبد الجبار	٤٠٠٠ من حـ/ المحاسبة ٤٠٠٠ الى حـ/ النقدية	٤٠٠٠ من حـ/ المحاسبة ٤٠٠٠ الى حـ/ النقدية
	٧٥٠٠ من حـ/ المشتريات ٧٥٠٠ الى حـ/ النقدية		
٣/٥	٣٠٠٠ من حـ/ المشتريات ٣٠٠٠ الى حـ/ عبد الظاهر	٣٠٠٠ من حـ/ المحاسبة ٣٠٠٠ الى حـ/ البضاعة	
	٦٥٠٠ من حـ/ النقدية ٦٥٠٠ الى حـ/ المبيعات		
	١٥٠ من حـ/ المصروفات المتنوعة ١٥٠ الى حـ/ النقدية		
٣/١٠	٤٢٠٠ من حـ/ المشتريات ٤٢٠٠ الى حـ/ النقدية		
	٧٣٠٠ من حـ/ العملاء ٧٣٠٠ الى حـ/ المبيعات		
٣/١٥	٥٠ من حـ/ المصروفات المتنوعة ٥٠ الى حـ/ النقدية		
	٤٥٠٠ من حـ/ النقدية ٤٥٠٠ الى حـ/ العملاء		

<p>٢٠٠٠ من حـ/ النقدية ٢٠٠٠ الى حـ/ المحاسبة</p>	<p>١٠٠٠ من حـ/ النقدية ١٠٠٠ الى حـ/ المحاسبة</p>	<p>٣/٢٠ ٥٣٠٠ من حـ/ النقدية ٥٣٠٠ الى حـ/ المبيعات ١٠٠٠ من حـ/ عبد الظاهر ٢٠٠٠ من حـ/ عبد الجبار ٣٠٠٠ الى حـ/ النقدية</p>
		<p>٣/٢٨ ٥١٧٠ من حـ/ النقدية ٣٠ من حـ/ الديون المدومة ٢٨٠٠ الى حـ/ العملاء ٢٤٠٠ الى حـ/ المبيعات</p>
		<p>٣/٣٠ ١٤٩٣٠ من حـ/ الحساب الختامي ١٤٧٠٠ الى حـ/ المشتريات ٢٣٠ الى حـ/ مصروفات متنوعة ٢١٥٠٠ من حـ/ المبيعات ٢١٥٠٠ الى حـ/ الحساب الختامي</p>
<p>٣٦١٣ من حـ/ المحاسبة ٦٥٧ الى حـ/ المكافأة ٢٩٥٦ الى حـ/ أرباح المحاسبة</p>	<p>٢٩٥٧ من حـ/ المحاسبة ٢٩٥٧ الى حـ/ أرباح المحاسبة</p>	<p>٦٥٧٠ من حـ/ الحساب الختامي ٢٩٥٧ الى حـ/ عبد الظاهر ٣٦١٣ الى حـ/ عبد الجبار توزيع الأرباح : ١٠٪ مكافأة عبد الجبار والباقي بالتساوي .</p>
<p>٥٦١٣ من حـ/ النقدية ٥٦١٣ الى حـ/ المحاسبة</p>	<p>٨٩٥٧ من حـ/ النقدية ٨٩٥٧ الى حـ/ المحاسبة</p>	<p>٨٩٥٧ من حـ/ عبد الظاهر ٥٦١٣ من حـ/ عبد الجبار ١٤٥٧٠ الى حـ/ النقدية</p>

ويترتب على ذلك إقفال دفاتر المحاسبة الخاصة وحساب المحاسبة في دفاتر كل شريك . هذا وعلى القارئ أن يقوم بتصوير الحسابات اللازمة من واقع هذه القيود ويتأكد من ذلك .

أسئلة وتمارين على الفصل العاشر

أولاً : الأسئلة :

١ - ما هي الاختلافات الرئيسية بين كل من شركات المحاصة وشركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة .

٢ - بفرض أنه لا يتم إمساك مجموعة دفترية مستقلة لعمليات شركة المحاصة ، فكيف يتم تسجيل كل من العمليات التالية :

(أ) سداد شريك لخصه في رأس المال نقداً .

(ب) شراء بضاعة لحساب الشركة .

(ج) تقديم بضائع من المخزون الخاص للشركة .

(د) سداد مصروفات الشركة .

(هـ) سحب نقدية من الشركة .

(و) بيع بضاعة لحساب الشركة .

(ز) إقتراض أحد الشركاء من شريك آخر .

(ح) سداد التزامات بالنيابة عن الشركة .

(ط) تحصيل من عملاء الشركة .

(ي) ديون معدومة من عملاء الشركة .

٣ - وضح كيف يمكن إظهار حقوق كل شريك من الشركاء في شركة المحاصة في

الميزانية العمومية الخاصة به ، وما هو مصدر البيانات التي يمكن الإعتماد عليها

لهذا الغرض .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

كون شفيق ومتولى شركة محاصة للالتجار فى صفقه حديد خردة على أن يقوم شفيق بإدارة أعمال الشركة ويقوم متولى بتقديم رأس المال اللازم ، ويقتسم الشريكان الأرباح والخسائر بالتساوى . وفى ٢/٣ قام متولى بأرسال شيك لشفيق بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه حيث قام الأخير بشراء خردة بالمبلغ بالكامل كما قام شفيق بسداد مصاريف شحن ونقل البضاعة المشتراه البالغ قدرها ١٢٤٠ جنيه ، وفى ٢/١٦ قام شفيق ببيع نصف البضاعة بمبلغ ٢٤٣٠٠ جنيه لشركة مصانع النحاس المصرية وحصل على القيمة نقداً وقام بسداد مصاريف نقل وتسليم البضاعة لمخازن الشركة طبقاً للاتفاق التى بلغ مقدارها ٧٨٠ جنيه وفى ٢/٢٣ قام شفيق ببيع باقى البضاعة لشركة الحديد والصلب بمبلغ ١٩٧٠٠ جنيه تسليم محل البائع وحصل على القيمة بشيك ، غير أن شركة الحديد والصلب أوقفت صرف الشيك بتعليمات للبنك لإكتشافها عدم مطابقة البضاعة التى تسلمتها للعينه التى قدمها شفيق للجنة الفنية للشركة . وأتق شفيق مع إدارة مشتريات شركة الحديد واللجنة الفنية على تخفيض سعر البضاعة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه وحصل على شيك جديد بالقيمة ورد الشيك السابق للشركة وقد قام الشريكان بعد ذلك بتسوية حساباتهما وتصفية عملياتهما .

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة دفترياً وتصوير ما يلزم من حسابات فى حالة :

(أ) عدم وجود مجموعة دفترية مستقلة للشركة .

(ب) وجود مجموعة دفترية مستقلة للشركة يقوم بأمساكها شفيق .

التمرين الثانى :

أُتفق دياب والعارف وعبد السلام على تكوين شركة محاصة حيث يقوم الأول بتقديم البضائع ويقوم الثانى بتقديم النقدية ويقوم الثالث بعمليات البيع والتوزيع .
وأُتفق الشركاء على أن يحصل دياب والعارف على فائدة بمعدل ١٠ ٪ عن أرصدة إستثماراتهم فى الشركة ويحصل عبد السلام على عمولة بمعدل ٤ ٪ على المتحصل من المبيعات . وفى ٣/١ قام دياب بشحن بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه لعبد السلام ، حيث قام الأخير بدفع مصاريف النقل والتأمين البالغ قدرها ١٣٥٠ جنيه . وفى ٣/٨ قام العارف بإرسال مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه لعبد السلام ، حيث قام الأخير بشراء بضاعة فى ٣/٢٣ بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه . وقد قام عبد السلام ببيع بضائع خلال مارس وأبريل بلغت مجموع قيمتها ٥٦٠٠٠ جنيه حصلت بالكامل بعد منح العملاء خصم نقدى بمعدل ٢ ٪ فيما عدا ٦٠٠٠ جنيه ، بعد منها ١١٥٠ جنيه بمثابة ديون معدومة . وقام عبد السلام خلال شهر مايو ببيع جزء آخر من البضائع بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه نقداً بخصم ٢ ٪ . ولم يستطع عبد السلام بيع ما تبقى من بضائع خلال شهر يونيو وعرض دياب أن يشتريها من الشركة بمبلغ ٤٦٠٠ جنيه ، ووافق الشريكان . كما قبل عبد السلام تحمل أرصدة العملاء بقيمتها الدفترية بصفة شخصية.

وبعد ذلك تم تصفية عمليات الشركة وتسوية حقوق الشركاء . وهذا يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوى .

المطلوب :

١ - بفرض عدم وجود مجموعة دفترية مستقلة للشركة قم بأجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر كل من الشركاء الثلاثة ، ثم قم بتصوير حساب المحاصة فى دفاتر العارف ، وحساب العارف وعبد السلام فى دفاتر دياب وحساب دياب والعارف فى دفاتر عبد السلام .

٢ - بفرض وجود مجموعة دفترية مستقلة يقوم العارف بإمسائها ، قم بإجراء قيود

اليومية اللازمة وتصوير ما يلزم من حسابات .

٣ - يفرض أن السنة المالية للعارف تنتهى فى ٤/٣٠ من كل عام ، وفى ظل المطلوب الثانى ، قم بأجراء ما يلزم من قيود تسوية ، ووضح كيف تظهر حسابات المحاسبة فى قوائم وحسابات العارف الختامية .

التمرين الثالث :

كان ممدوح يدير أعمال شركة المحاسبة بينه وبين مرزوق وعبد الرازق التى يقتسمون فيها الأرباح والخسائر بالتساوى عن سنة ١٩٩١ . وفى مقابل ذلك يحصل ممدوح على ١٠٪ من أرباح الشركة الصافية كمكافأة قبل خصم المكافأة . وفى ١٩٩١/١٢/٣١ أنتهى غرض الشركة وظهرت أرصدة حسابات الشركاء كالاتى :

حساب ممدوح فى دفاتر مرزوق دائن بمبلغ ٢٤٤١٥ جنيه ، حساب ممدوح فى دفاتر عبد الرازق ؟ ، حساب مرزوق فى دفاتر عبد الرازق دائن بمبلغ ٥٤٣٥٠ جنيه ، حساب عبد الرازق فى دفاتر مرزوق مدين بمبلغ ٢٧٣٧١ جنيه . هذا وما زالت هناك بضائع غير مبيعة تبلغ تكلفتها ٦٣٤٢٩ جنيه وقد قبل ممدوح شرائها بقيمتها الدفترية . هذا ولم يتم تسجيل مكافأة ممدوح دفترياً بعد والمطلوب إعداد ما يلزم من قيود يومية لإنهاء المحاسبة وتسوية حسابات الشركاء .

التمرين الرابع :

اتفق أحمد وأبو ديب على تكوين شركة محاسبة لشراء قطعة أراضى للبناء وتقسيمها وبيعها . وقد إتفق الشريكان على أمساك مجموعة دفترية خاصة للشركة توقعاً لاستمرار نشاطها لفترة طويلة نسبياً وعلى أن يقوم أبو ديب بإدارة أعمال الشركة مقابل عمولة قدرها ٥٪ على المبيعات ونسبة فى الأرباح تعادل ٤٠٪ وى أول أبريل أرسل أحمد لأبو ديب مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه والذى اتفق الشريكان على أن تحسب عليه فائدة بمعدل ٦٪ سنوياً حتى يتم سداده . وفى أول مايو قام أبو ديب بشراء قطعة

كبيرة من الأراضى الفضاء من إحدى الشركات بمبلغ ٩٦٠٠٠ جنيه وحصل على قرض برهن الأرض المشتراه بمبلغ ٦٦٠٠٠ جنيه من البنك العقارى بفائدة ٦٪ سنوياً ليستطيع سداد قيمة الصفقة للشركة ، وتسدد فوائد القرض على دفعتين فى السنة ، أو عند سداد أى جزء من القرض فى حالة السداد المبكر . وفى ١٥ يونيو قام أحمد بأرسال مبلغ ٤٤٠٠٠ جنيه لأبو ديب بنفس شروط المبلغ السابق ، لإستخدامها لأغراض تمهيد وتقسيم الأراضى وقد بلغت التكلفة الفعلية لهذه العمليات ٣٨٠٠٠ جنيه . وفى الفترة حتى ١٠/٣١ تم بيع عدد من التقاسيم بلغت قيمتها ١٠٤٠٠٠ جنيه تحصلت نقداً ، وبلغت تكلفة التقاسيم الممهدة للبيع والتي لم يتم بيعها فى ذلك التاريخ ٨٨٢٠٠ جنيه ، كما بلغت المصاريف المختلفة حتى ذلك التاريخ ، بما فيها مصاريف الدعاية والأعلان ، وبخلاف العمولة الفوائد مبلغ ٢٢٨٤٠ جنيه . وهذا وقد تم سداد الدفعات الآتية من قرض البنك : ١٦٠٠٠ جنيه مضافاً اليها الفوائد فى ٨/١ ، ١٠٠٠٠ جنيه مضافاً اليها الفوائد فى ٩/١ ، ٢٠٠٠٠ جنيه مضافاً اليها الفوائد فى ١٠/١ ، فى ١٠/٣١ ، حيث تنتهى السنة المالية لأبو ديب ، تم تسوية حقوق الشريكان بالعمولات والفوائد ، وقام أبو ديب بأرسال ما زاد من رصيد نقدية الشركة على ١٠٠٠٠ جنيه لأحمد وأحتفظ بهذا المبلغ كرأس مال عامل للشركة .

وقد طلب أحمد من أبو ديب أن يوافيه بقائمة تظهر نصيبه فى الأرباح حتى تاريخه ، وتوضح المركز المالى لشركة المحاصة .

والمطلوب :

١ - إعداد قنود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة ودفاتر أحمد .

٢ - إعداد القائمة التى طلبها أحمد فى ١٠/٣١ .

٣ - توضيح كيفية أظهار حقوق أبو ديب فى الحسابات والقوائم الختامية الخاصة به .

التمرين الخامس :

أُتفق حموده وشاهين وسعيد على تكوين شركة محاصة لبناء العمارات السكنية وبيعها كوحدات سكنية للتمليك . وقد أُنفق الشركاء على بناء عمارتين (بنائتين) تتكون كل منها من ٢٥ وحدة سكنية على قطعة أرض مملوكة لحمودة ، على أن يحصل الأخير في مقابل الأرض على مبلغ ٥٦٠٠٠ جنيه ويتولى تمهيدها على حسابه الخاص . كما أُنفق الشركاء على أن يقوم كل منهم بتقديم كشف حساب شهرى عن مصروفاته لحساب الشركة على أن يكون لكل شريك الحق في إسترداد جزء من هذه المبالغ عن طريق قرض تم الحصول عليه من البنك بضمان الأراضى والمباني تحت التنفيذ لهذا الغرض . كما أُنفق الشركاء مع أحد سماسرة المباني على بيع الوحدات السكنية التى تنتهى لحسابهم مقابل عموله قدرها ٢٪ من سعر البيع ، وبشرط أن يحتكر هذا السمسار عمليات البيع لحساب الشركة . كما أُنفق الشركاء أيضاً على أن توزع الأرباح (أو الخسائر) بينهم كالاتى : حمودة ٦٠٪ ، شاهين ٣٠٪ ، سعيد ١٠٪ ، وفيما يلى العمليات التى تمت لحساب الشركة .

٦/١ : تم الحصول على قرض من البنك بمبلغ ٨٤٠٠٠ جنيه وتم ايداعه فى حساب جارى مشترك بين الشركاء الثلاثة . وتم توقيع عقد القرض فى البنك على أساس أن كل من الشركاء الثلاثة مسئول شخصياً عن القرض بواقع الثلث ٦/٢٦ : قام حمودة بسحب شيك على الحساب الجارى للشركة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لتمهيد وتسوية قطعة الأرض التى ياعها للشركة .

٧/٣١ : قدم الشركاء الثلاثة كشوف حسابات فى تاريخه حيث أُنضح منها أن حمودة أنفق ٩٥٦٠٠ جنيه . كما أنفق شاهين ٣٢٦٠٠ جنيه ، ولم ينفق سعيد أى شئ .

٨/٧ : قام محمود بسحب شيك على الحساب الجارى للشركة بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه لتمويل العمليات الجارية .

٨/٢٣ : تم الحصول على قرض إضافي من البنك بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنية بنفس الشروط السابقة .

٨/٣٠ : قدم الشركاء الثلاثة كشوف الحساب عن الشهر وأتضح منها الآتي : أنفق حمودة مبلغ ١٢٩٤٠٠ جنية ، وأنفق شاهين مبلغ ٧٤٨٠٠ جنية ، كما أنفق سعيد مبلغ ١٨٦٠٠ جنية .

٩/١ : قام شاهين بسحب مبلغ ٧٠٠٠٠ جنية من الحساب الجاري للشركة وقام سعيد بسحب مبلغ ٢٠٠٠٠ جنية .

٩/٦ : سدد حمودة مبلغ ٥٩٦٠ جنية عن أعمال صب الخرسانة لأحد المباني من حسابه الخاص ، وقد سقط سهواً على حموده إظهار هذا البند في كشف الحساب المقدم في ٨/٣٠ .

٩/٨ : سحب حمودة ٣٠٠٠٠ جنية من الحساب الجاري للشركة ، وسحب شاهين مبلغ ١٠٠٠٠ جنية .

٩/٢٠ : تم بيع ٢٠ وحدة سكنية متتالية بمبلغ ٣٤٤٠٠٠ جنية ، وتم ايداع صافي الحصيلة في حساب جاري الشركة بالبنك ، وتم سحب شيك لحساب البنك سندادا لجزء من القرض بمبلغ ١٠١٠٠٠ جنية منها ١٠٠٠ جنية فوائد .

٩/٢١ : قام حمودة بسداد الضرائب العقارية على الأرض عن النصف الأول من السنة بمبلغ ٤١٢٠ جنية من حسابه الخاص .

٩/٣٠ : قدم الشركاء كشوف حساب عن الشهر إتضح منها الآتي : إنفاق حمودة ٦٢٤٨٠ جنية لم تشمل على عملية ٩/٦ ولكنها أشتملت على الضرائب العقارية ، أنفق شاهين مبلغ ٢٧٩٤٠ جنية ، كما أنفق سعيد مبلغ ٢١١٢٠ جنية .

١٠/٢ : قام حمودة بسداد ٢٠٠٠ جنية لتمهيد الأرض ، ٨٠٠٠ جنية لازالة بعض

الأساسات الخرسانية القديمة وذلك سجلاً على حساب الشركة بالبنك .

١٠/٤ : بلغت مسحوبات الشركاء من البنك في هذا اليوم ٧٠٠٠٠ جنيه لحمودة ،
٦٠٠٠٠ جنيه لشاهين ، ٢٠٠٠٠ لسعيد .

١٠/٢٩ : تم بيع ٢٤ وحدة سكنية بمبلغ ٣٨٢٠٠٠ جنيه ، تم ايداع صافي
المتحصل منها في حساب الشركة بالبنك . رسد منها بعد ذلك للبنك من
تحت حساب القرض ١٠٣٣٠٠ جنيه منها ٣٠٠ جنيه فوائد ، كما سحب
حمودة مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .

١٠/٣١ قدم الشركاء كشوف حساب الشهر وأتضح منها أن نفقات الشركاء كانت
كالآتي : حمودة ١٨٤٠٠ جنيه ، شهين ١٤٤٠٠ جنيه ، سعيد ٦٢٠٠
جنيه ، وقد أشتمل كشف حساب حمودة على نفقات ١٠/٢ .

١١/١ : بلغت مسحوبات الشركاء ٣٠٠٠٠ جنيه لشاهين ، ٧٠٠٠ جنيه لسعيد .

١١/١٢ : بيعت باقى الوحدات السكنية بمبلغ ١١٦٠٠٠ جنيه وتم ايداع صافي
الحصيلة في حساب الشركة بالبنك .

١١/١٥ : أخطر حمودة الشريكين الآخرين بأنه قام بتاريخ ٩/١٤ بسداد مصروفات
لحساب الشركة كانت مستحقة ولم ترد في كشف حسابه بمبلغ ١٤٧٠٠
جنيه منها ٦٨٠٠ جنيه كانت تتعلق بتسوية وتمهيد الأرض ، كما سحب
مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه من البنك .

١١/١٦ : قدم شاهين كشف حساب نهائى بمبلغ ٥٠٦٠ جنيه كما قدم سعيد
كشف حساب نهائى بمبلغ ٢٤٢٠ جنيه .

وقد أنتهت الشركة في ذلك التاريخ . وتم إجراء التسويات اللازمة لحقوق
الشركاء وحصل كل ذى حق على حقه فيها .

المطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر شاهين في حالة .
(أ) عدم إمساك مجموعة دفترية مستقلة للشركة .
(ب) إمساك مجموعة دفترية مستقلة للشركة .
- ٢ - في حالة إمساك مجموعة دفترية مستقلة للشركة ، وفرض أن السنة المالية للشركاء الثلاثة تنتهى في ٩/٣٠ ، وضح كيف يقوم كل شريك بإظهار حقوقه في الشركة في الحسابات والقوائم الختامية الخاصة به .

حالات وتمارين عامة

أولاً : الحالات :

الحالة ١ :

بلغ نصيب مسعود في شركة التضامن بين مسعود ومحمود من الأرباح التي حققها الشركة عن العام ١٧٥٠٠ جنيه ، وكانت الأرباح والخسائر توزع بين الشريكين بالتساوي بعد حساب فائدة على المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال بواقع ١٠٪ . ومنح مسعود مكافأة بواقع ١٠٪ من الأرباح بعد خصم المكافأة والفائدة على رأس المال ، وذلك نظير الإدارة . وقد بلغ المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال مسعود ١١٥٠٠٠ جنيه وكان رأس مال محمود يبلغ رصيده في بداية العام ٨٠٠٠٠ جنيه ، سحب منه في ٢٣/٤ مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وأضاف إليه في ٩/١ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، ويترتب على ذلك .

(أ) أن الأرباح التي حققتها الشركة تبلغ ٣٠٥٠٠ جنيه .

(ب) تبلغ مكافأة مسعود ١٠٠٠ جنيه .

(ج) بلغ نصيب محمود من الأرباح بما في ذلك الفائدة على رأس المال ١٣٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٢ :

أنضم فريد لشركة التضامن مندور وغندور بتقديم أصول تبلغ قيمتها السوقية العادلة ٧٥٠٠٠ جنيه نظير الربع في رأس والأرباح . وقد بلغ رأس مال الشركاء الثلاثة بعد الانضمام ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، وهذا يعني :

(أ) أن هناك شهرة لم تكن ظاهرة فى الدفاتر ثم اثباتها وتبلغ قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وزعت على الشركاء الثلاثة بنسب توزيع الأرباح والخسائر .

(ب) حصل فريد على علاوة انضمام من الشريكين الأصليين تبلغ قيمتها ٢٥٠٠٠ جنيه حملت على حسابات رأس مال الشريكين بنسبه توزيع الأرباح والخسائر بينهما .

(ج) المعلومات المعطاه لا تكفى لتبرير (أ) أو (ب) بالية .

(د) شئ بخلاف ما تقدم .

الحالة ٣ :

بلغت أرصدة حقوق الشركاء الثلاثة أ ، ب ، ج ، حيث جـ شريكاً موصياً ١٥٠٠٠ جنيه دائن ، ٧٠٠٠ جنيه دائن ، ١٥٠٠٠ جنيه (مدين) لكل من الشركاء الثلاثة على التوالى ، وذلك بعد تحميلهم بخسائر ومصاريف التصفية بالتساوى بينهم . هذا وقد كان (ب) معسراً ويترتب على ذلك :

(أ) أن رصيد النقدية بعد سداد الالتزامات ومصاريف التصفية يبلغ ٧٠٠٠ جنيه .

(ب) يتحمل أ مبلغ ٨٠٠٠ جنيه من الرصيد المدين للشريك الموصى بينما يتحمل (ب) بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه فقط .

(ج) يحصل أ على مبلغ النقدية بالكامل لكون الشركة موسرة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شئ بخلاف ما تقدم .

الحالة ٤ :

كان الشريكان أمجد وأسعد يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي فيما بينهما عندما قرر أن ينظم اليهما أحمد ، ووافق الشريكان ، وقد أنضم أحمد نظير الثلث في رأس المال والأرباح وبحيث تصبح نسبة توزيع الأرباح بين الشركاء الثلاثة بعد الانضمام هي ٥ : ٣ : ٤ لكل من أمجد وأسعد وأحمد على التوالي . وقد ترتب على إنضمام أحمد حصول أمجد وأسعد على شهرة محل تقرر إستفادها على مدار السنوات الخمس التالية للإنضمام . ويترتب على ذلك :

(أ) ما دام أحمد قد أنضم مقابل الثلث في رأس المال والأرباح معاً فلن يضار من عملية إستفاد الشهرة على مدار السنوات الخمس .

(ب) يترتب على إستفاد الشهرة أن يضار أمجد لحساب أسعد بما يعادل ١٢,٥ ٪ مما حصل عليه كل منهما عند إثبات الشهرة .

(ج) حتى لا يترتب على إستفاد الشهرة إضرار ببعض الشركاء لحساب البعض الآخر فكان من الواجب جعل حـ / حقوق أسعد مدينياً بالفرق بين ما حصل عليه من الشهرة وما يتتظر أن يتحملة من استفادها مقابل جعل حـ / حقوق أمجد دائناً .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٥ :

بلغ الرصيد المدين لحساب التصفية قبل توزيع الخسائر على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ٣ مبلغ ١٤٧٠٠٠ وكان الشريك جـ الذي يحصل على $\frac{3}{7}$ الأرباح موصياً وبلغ رصيد حقوقه قبل التصفية مباشرة ٤٠٠٠٠ جنيه بينما بلغ مجموع أرصدة الشريكين المتضامنين ٩٠٠٠٠ جنيه وكان أحدهما موسراً والثاني معسراً . ويترتب على ذلك :

(أ) إذا كانت أرصدة حقوق المتضامنين متساوية فإن الشريك المؤسس سوف يتحمل من الخسائر بمبلغ ٦٢٠٠٠ جنيه .

(ب) لاشك في أن الشركة معسرة ، والدلالة على ذلك أن مجموع أرصدة حقوق الشركاء تقل عن خسائر التصفية ، وبالتالي فيلزم أن يقدم الشريك المتضامن المؤسس مبلغ ١٧٠٠٠ جنيه من أمواله الخاصة حتى يمكن سداد كل الإلتزامات .

(ج) إذا لم يكن الشريك جـ موصياً وكان مؤسراً وكان الشريكان الآخرين معسران فإن جـ سوف يتحمل بمبلغ ٥٧٠٠٠ جنيه من خسائر التصفية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ٦ :

يقتسم أ ، ب ، جـ الأرباح والخسائر بالتساوي بعد حساب فائدة على المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال بواقع ١٠ ٪ سنوياً ومنح (جـ) مكافأة بعد ذلك نظير الإدارة تبلغ ١٠ ٪ من الأرباح الصافية بعد خصم الفائدة والمكافأة . وقد كان المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال (أ) يزيد عن المتوسط زمنياً لرأس مال (ب) بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ويقل عن المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال (جـ) بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه . وقد بلغ نصيب (جـ) من الأرباح بما في ذلك الفائدة والمكافأة ٢٠٠٠٠ جنيه منها مكافأة تبلغ ٣٠٠٠ جنيه ويترتب على ذلك .

(أ) يبلغ نصيب أ من الأرباح ١٦٠٠٠ ونصيب ب ١٥٠٠٠ جنيه .
(ب) تبلغ جملة الأرباح ٥١٠٠٠ جنيه وتبلغ الفائدة على رأس المال منها ١٧٠٠٠ جنيه .

(جـ) يحصل كل شريك على ١٠٠٠٠ جنيه من الأرباح الصافية بعد خصم فائدة رأس المال والمكافأة .

(د) كل ما تقدم (هـ) بعض ما تقدم (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٧ :

عندما ما تقرر انفصال عبد القادر عن شركة التضامن بينه وبين اخوته عبد المنعم وعبد الغنى بلغ رصيد حقوقه دفترية قبل اجراء ايه تسويات ٦٠٠٠٠ جنيه . وقد كانت القيمة الدفترية لاصول الشركة العينية فى ذلك الوقت تقل عن قيمتها السوقية العادلة بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه ، كما أن الاتفاق بين الشركاء كان يقضى منح الشريك المنفصل شهرة تعادل نصيبه فى الأرباح عن السنوات الثلاثة السابقة للانفصال . وحيث كانت تقسم الأرباح والخسائر بالتساوى فان رصيد حقوق عبد القادر بعد اجراء هذه التسويات بلغ ٨٤٠٠٠ جنيه . وبرت على ذلك :

(أ) أن نصيب كل من عبد المنعم وعبد الغنى فى الأرباح على مدار السنوات الثلاث السابقة على الانفصال يبلغ ١٢٠٠٠ جنيه لكل عن كل عام .

(ب) إذا تم إثبات الشهرة بنصيب عبد الغنى وتم تعديل الأصول لقيمتها السوقية العادلة فإن حقوق الشريكين الباقين سوف تزيد بمبلغ ٤٨٠٠٠ جنيه لكل .

(ج) إذا حصل عبد الغنى على ٥٤٠٠٠ جنيه من خزانة الشركة نقداً وحصل على كمبيالتين متساويتين فى القيمة يلقى نصيبه من الشريكين الباقين فإن رأس مال كل منهما سوف يزداد بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بالإضافة .

(د) كل ما تقدم ، هـ - بعض ما تقدم ، (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة ٨ :

بلغ رصيد حقوق الشريك محمود عندما تقرر انفصاله عن شركة التضامن بينه وبين أحمد ومحمد مبلغ ١١٢٠٠٠ جنيه ، حيث كان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى فيما بينهم . وقد كان ذلك بعد إجراء كل التسويات اللازمة والتي أدت الى حصوله على مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه زيادة فى حقوقه مقابل نصيبه فى فرق

تقييم المخزون ، ونصيبه في شهرة المحل المقدرة والذي بلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، وذلك بالإضافة إلى علاوة انفصال قدرها ١٠٠٠٠ جنيه ويترتب على ذلك .

(أ) إذا تم إثبات الشهرة بالكامل فإن صافي الزيادة في حقوق كل من أحمد ومحمد نتيجة انفصال محمود سوف تبلغ ١٧٠٠٠ جنيه ، أما إذا اقتصر إثبات الشهرة على نصيب المنفصل فإن صافي الزيادة سوف تبلغ ٧٠٠٠ جنيه فقط .

(ب) يترتب على منح الشريك المنفصل علاوة انفصال انخفاض حقوق الشركاء الباقين بمقدار هذه العلاوة .

(ج) لا يجوز منح الشريك المنفصل علاوة انفصال وشهرة معا من الناحية المنطقية .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) - بعض ما تقدم (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٩ :

بلغ نصيب سعيد من الأرباح التي حققتها شركة التضامن بينه وبين الشريك خميس والشريك جمعة مبلغ ١٥٣٨١ جنيه عن العام ، متضمنا مكافأة نظير الإدارة بواقع ١٠٪ من الأرباح قبل خصم المكافأة والفائدة على رأس المال بواقع ٣٠٠٠ جنيه ونصيبه في باقى الأرباح بواقع الثلث . ويعنى ذلك :

(أ) أن الأرباح الصافية قبل حساب فائدة رأس المال والمكافأة تبلغ ٣٠٠٠ جنيه إذا كانت فائدة رأس المال متساوية بالنسبة للشركاء الثلاثة .

(ب) تبلغ الأرباح الصافية قبل حساب فائدة رأس المال والمكافأة ٣٦٠٠٠ بصرف النظر عما يحصل عليه الشريكان الآخران كفاية لرأس المال .

(ج) تبلغ الأرباح الصافية بعد خصم المكافأة وفائدة رأس المال ٢٦٧٣٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم

الحالة ١٠ :

بلغت أرصدة حقوق الشركاء أ ، ب ، ج ، الذين كانوا يقتسمون الأرباح والخسائر في قائمة التصفية التدريجية بعد إعتبار كل مالم يتم بيعه من أصول بمثابه خسائر ، وبعد سداد جميع الالتزامات ومصاريف وأتعاب التصفية لما تم تصفية من أصول مايلي : ٨٠٠٠ جنيه رصيد دائن للشريك أ ، (٤٠٠٠) جنيه رصيد مدين للشريك ب ، (٢٠٠٠) جنيه رصيد مدين للشريك جـ . فإذا بلغت حصيلة التصفية لباقي الأصول ٤٩٥٠٠ جنيه وبلغت مصاريف وأتعاب التصفية ١٥٠٠ جنيه فإن :

(أ) يحصل أ على مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه من حصيلة التصفية على دفعيتين الأولى بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والثانية بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه ، ويحصل ب على مبلغ ٨٠٠٠ جنيه من الدفعة الأخيرة كما يحصل جـ على مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه من ذات الدفعة .

(ب) لا شك في أن رصيد النقدية قبل تصفية الدفعة الأخيرة قد بلغ ٢٠٠٠ جنيه وقد حصل عليه الشريك أ .

(جـ) يتحمل كل من الشركاء الثلاثة بنصيبهم من مصاريف وأتعاب تصفية الدفعة الأخيرة بالإضافة الى ضرورة جعل حـ / حقوق ب مدينا بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وحقوق جـ مديناً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه مقابل جعل حـ / حقوق أ دائناً ، قبل سداد أية مبالغ للشركاء من الدفعة الأخيرة .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ مما تقدم :

الحالة ١٠ :

عندما أنضم مندور لشركة التضامن بين رمضان وحنفي قدم أصولاً تبلغ القيمة السوقية العادلة لها مبلغ ٨٠٠٠٠ مقابل حصوله على الربع في رأس المال والأرباح في الوقت الذي بلغ فيه مجموع حقوق الشريكين رمضان وحنفي مبلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه ، وهذا يعني :

(أ) هناك احتمال وجود شهرة محل غير ظاهرة لشركة التضامن رمضان وحنفى تبلغ قيمتها ٦٠٠٠٠ جنيه تكون من حق الشريكين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر التى كانت قائمة بينهما .

(ب) إذا كان ما سدده مندور بالزيادة مقابل نصيبه فى الشهرة غير الظاهرة فى دفاتر الشركة القديمة فعلاً فمن الأفضل أن يحصل الشريكان القديمان من مندور على علاوة انضمام تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تقسم بينهما بنسبة توزيع الأرباح والخسائر التى كانت قائمة بينهما .

(ج) إذا تم إثبات الشهرة وكانت الأرباح والخسائر توزع بين رمضان وحنفى قبل انضمام مندور بالتساوى ، وأصبحت ٤٠ % ، ٣٥ % ، ٢٥ % لكل من رمضان وحنفى ومندور بعد الانضمام فإن رمضان سوف يغبن عند استنفاد الشهرة لحساب حنفى .
(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لا شئ مما تقدم .

الحالة ١٢ :

يقتسم حامد ومحمود أرباح شركة التضامن بينهما بالتساوى بعد حساب فائدة على المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال بواقع ١٠ % وبعد حصول محمود على مكافأة تعادل ١٠ % من الأرباح الصافية بعد خصم المكافأة وقبل خصم الفائدة على رأس المال . وقد بلغت أرباح العام القابلة للتوزيع ٢٢٠٠٠ جنيه فى الوقت الذى بلغ فيه المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال حامد ٩٩٠٠٠ جنيه ولرأس مال محمود ١٠٥٠٠٠ جنيه ، وعلى ذلك .
(أ) تبلغ مكافأة محمود مقابل الإدارة ٢٢٠٠ جنيه .

(ب) يبلغ جملة نصيب حامد من الأرباح بما فيها الفائدة على رأس المال ٩٧٠٠ جنيه بينما يبلغ نصيب محمود بخلاف المكافأة ١٠١٠٠ جنيه .

(ج) يترتب على حساب الفائدة والمكافأة خسائر توزع بالتساوى بين الشريكين تبلغ ٤٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ مما تقدم

الحالة ١٣ :

عبد الوهاب وعبد الستار شركاء فى شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر فيما بينهما بالتساوى . وقد بلغت أرصدة حقوق كل منهما عندما قرراً ضم عبد الودود كشريك ثالث مبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه لعبد الوهاب و ٨٠.٠٠٠ جنيه لعبد الستار . وقد أنضم عبد الودود للشركة الجديدة بأصول تبلغ القيمة السوقية العادلة لها ٦٠.٠٠٠ جنيه مقابل الثلث فى رأس المال والأرباح . ويترتب على ذلك .

(أ) تزيد القيمة الدفترية لأصول شركة عبد الوهاب وعبد الستار عن قيمتها السوقية العادلة وقت إنضمام عبد الودود بمبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه .

(ب) أنضم عبد الودود بعلاوة إنضمام تبلغ ٢٠.٠٠٠ جنيه تتحمل بها حقوق كل من عبد الوهاب وعبد الستار بالتساوى .

(جـ) يلزم أن تتناسب رؤوس أموال جميع الشركاء فى هذه الحالة مع أنصبتهم فى الأرباح والخسائر .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شئ بخلاف ذلك .

الحالة ١٤ :

إذا كانت نسب توزيع الأرباح والخسائر بين مسعود وطاهر وعتر ، حيث عتر شريكا موصيا هي ١:٢:٣ وقد بلغت حقوق كل من الشركاء الثلاثة فى تاريخ إقرار تصفية الشركة ٦٠.٠٠٠ جنيه لمسعود ، ٤٠.٠٠٠ جنيه لطاهر ، ٣٠.٠٠٠ جنيه لعتر ذلك بالإضافة الى قرض عتر للشركة والذي يبلغ ١٠.٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت جملة أصول الشركة بخلاف النقدية ٢٠٠.٠٠٠ جنيه وبلغت النقدية ٥٠.٠٠٠ جنيه وقد بلغت خسائر التصفية والمصاريف والأتعاب ما يعادل نصف قيمة الأصول بخلاف النقدية ويترتب على ذلك .

(أ) يحصل عتري على القرض بالكامل ثم يقسم مبلغ ٣٠٠٠٠ جنية على الشركاء .
بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

(ب) الشركة موسرة حيث سوف تزيد حصيلة التصفية عن سداد الالتزامات
والمصاريف بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنية .

(ج) عندما يتحمل مسعود بنصيبه من خسائر التصفية والمصاريف يظل من حقه
الحصول على مبلغ ١٠٠٠٠ جنية . .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) لاشئ مما تقدم

الحالة ١٥ :

بلغت أرصدة حقوق الشركاء الثلاثة عمرو ورجب والعتري ، حيث العتري شريكاً
موصياً بعد تصفية الدفعة الأولى من الأصول ٨٠٠٠ جنية رصيد دائن لعمرو ،
٥٠٠٠ جنية رصيد دائن لرجب و ٣٠٠٠ جنية رصيد مدين للعتري ، ورغم ذلك فقد
حصل العتري على دفعتين نقديتين الأولى بمبلغ ٥٠٠ جنية والثانية بمبلغ ٣٥٠٠
جنية وكالت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء الثلاثة بالتساوي وهذا يعني :

(أ) أن رصيد حقوق عمرو كان يزيد عن رصيد حقوق العتري بمبلغ ١١٠٠٠
جنية عند بدئ التصفية ، بينما يزيد فقط بمبلغ ٣٠٠٠ جنية عن رصيد
حقوق رجب .

(ب) رغم أن رصيد حقوق العتري لم تستنفد بالكامل عند إتمام التصفية بدلالة
حصوله على دفعتين نقديتين تبلغ جملتهما ٤٠٠٠ جنية إلا أنه فيما يبدو قد
فقد الجزء الأكبر من رأسماله بصفته موصياً .

(ج) لاشك في أن الشريك عمرو هو أول من يحصل على دفعات نقدية من

الشركاء بعد سداد الالتزامات ومصاريف التصفية وأخيراً العتر .

(د) كل ما تقدم ، (هـ) بعض ما تقدم ، (و) شيء بخلاف ما تقدم

الحالة ١٦ :

كانت أرصدة حقوق الشركاء الثلاثة زرزور و غرغور و فرفور عند بدء تصفية الشركة التي كانت قائمة بينهم تتناسب مع حصص كل منهم في توزيع الأرباح والخسائر غير أن فرفور كان شريكاً موصياً وكان له قرض عند الشركة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه . وقد تمت التصفية وتم سداد جميع الالتزامات وتبقى رصيد في حساب النقدية يزيد عن قرض فرفور ويترتب على ذلك :

(أ) أن ما يزيد عن القرض يوزع بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر حيث يلزم أن يحصل فرفور أولاً على قيمة القرض .

(ب) يعتبر قرض فرفور من الديون العادية ، وما دامت جميع الالتزامات قد سددت فهذا يعنى أن القرض قد تم سداؤه ، وبالتالي فإن رصيد النقدية - بكامل مقداره يوزع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر ، ذلك على اعتبار أن التصفية تمت تدريجياً .

(جـ) إذا كانت التصفية قد تمت دفعة واحدة فإن ما يحصل عليه كل شريك لن يختلف عما يحصل عليه في التصفية التدريجية .

(د) كل ما تقدم . (هـ) بعض ما تقدم . (و) شيء بخلاف ما تقدم .

الحالة ١٧ :

كانت خطة التصفية تتطلب أن يحصل الشريك الثالث على دفعة نقدية بصفة منفردة قدرها ٤٠٠٠ جنيه وذلك بعد سداد الالتزامات ومصاريف التصفية ، ثم يحصل الشريك الثاني والثالث بعد ذلك على مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مناصفة بينهما ،

ثم ما زاد عن ذلك نن متحصلات يوزع على الشركاء الثلاثة بنسبة ٢ : ١ : ١ ، وهذا يعنى .

(أ) أن الشريك الأول قد تحمل بما يزيد عن نصف خسائر ومصاريف التصفية وأن الشريك الثالث قد تحمل بما يقل عن ربع خسائر التصفية .

(ب) أن نسبة حقوق الشريك الأول فى بداية التصفية كانت لا تقل عن نصف مجموع حقوق الشركاء ، أن نسبة حقوق الشريك الثالث فى بداية التصفية كانت تزيد عن ربع حقوق الشركاء بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

(ج) أن حقوق الشريكين الثانى والثالث كانت تزيد عن حقوق الأول بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه .

(د) كل ما تقدم . ، (هـ) بعض ما تقدم . ، (و) شىء بخلاف ما تقدم .

الحالة ١٨ :

كان ترتيب الشريك أحمد الرابع فى جدول لمقدار الخسائر التى تؤدى إلى إستفاد رأس المال ، بينما الشريك محمود كان ترتيبه الأول والشريك أشرف كان ترتيبه الثانى والشريك أيمن كان ترتيبه الثالث ، وهذا يعنى

(أ) أن الشريك أحمد يحصل على أكبر قدر من النقدية من حصيلة التصفية التدريجية بعد سداد الألتزامات ومصاريف وأتعاب التصفية .

(ب) أن الشريك محمود لا يحصل أية نقدية من عمليات التصفية .

(جـ) لا شك فى أن نسب توزيع الأرباح والخسائر تلعب دوراً كبيراً فى تحديد مقدار النقدية التى يحصل عليها كل شريك من الشركاء .

(د) كل ما تقدم . ، (هـ) بعض ما تقدم . ، (و) لا شىء مما تقدم .

الحالة ١٩ :

أصبحت أرصدة حقوق كل الشركاء مدينة بعد توزيع خسائر الدفعة الأولى من

تصفية الأصول ، وتحول رصيد الشريك الثاني والرابع إلى أرصدة دائنة بعد تصفية
الدفعة الثانية من الأصول ، ثم تحولت أرصدة الشريكين الآخرين إلى أرصدة دائنة بعد
تصفية الدفعة الثالثة من الأصول . و يترتب على ذلك

(أ) أن الإلتزامات لم تسدد بالكامل إلا بعد تصفية الدفعة الثانية .

(ب) يحصل الشركاء على نتيجة تصفية الدفعة الثالثة من نقدية موزعة بينهم بنسب
توزيع الأرباح والخسائر .

(ج) لا شك في أن مقادير الأرصدة المدينة والدائنة هي التي تمكن من معرفة تمام
سداد الإلتزامات من عدمه .

(د) كل ما تقدم . ، (هـ) بعض ما تقدم . ، (و) لا شيء مما تقدم .

الحالة ٢٠ :

أنضم الشريك عبد الظاهر لشركة التضامن عبد الواحد وعبد الصمد بأصول
تبلغ قيمتها السوقية العادلة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه نظير الثلث في رأس المال والأرباح وبعد
أنضمام عبد الظاهر أصبح مجموع رؤوس الموال التي تخص الشركاء الثلاثة
٢٧٠٠٠٠٠ جنيه و يترتب على ذلك .

(أ) ينطوى أنضمام عبد الظاهر على شهرة محل غير ظاهرة في الدفاتر قيمتها
٣٠٠٠٠ جنيه .

(ب) يحصل عبد الواحد وعبد الصمد على علاوة نتيجة أنضمام عبد الظاهر تبلغ
٥٠٠٠ جنيه لكل .

(ج) كان من الممكن أثبات الشهرة بنصيب عبد الظاهر فيها .

(د) كل ما تقدم . ، (هـ) بعض ما تقدم . ، (و) شيء بخلاف ما تقدم .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

تكونت شركة التضامن بين عبد الوهاب وعبد الصبور في ١٩٩٢/١/١ ؛
وفيما يلي العمليات التي تمت في حساب رأس مال الشريكين في خلال السنة المالية :

التاريخ	العملية	رأس مال عبد الوهاب	رأس مال عبد الصبور
١/١	رصيد بداية الفترة	١٠٠٠٠٠ جنيه	٨٠٠٠٠ جنيه
٢/٢٥	مستحوبات من رأس المال	٢٠٠٠٠ جنيه	—
٣/١٤	مستحوبات من رأس المال	—	١٠٠٠٠ جنيه
٤/١٦	إضافة لرأس المال	١٠٠٠٠ جنيه	—
٧/١٤	إضافة لرأس المال	—	٢٠٠٠٠ جنيه
١٠/١٧	مستحوبات من رأس المال	١٠٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه
١١/١٣	إضافة لرأس المال	٢٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠ جنيه

وقد بلغت صافي أرباح العام ٥٨٦٠٠ جنيه قبل تعديلها بما يلزم من فوائد على المستحوبات والقروض . فإذا كان الشريك عبد الوهاب هو الشريك المدير مقابل مرتب شهري قدره ٣٠٠ جنيه بالإضافة إلى مكافأة بواقع ١٠ ٪ من الأرباح بعد خصم المرتب والمكافأة . وقد بلغت الفوائد الدائنة على مستحوبات الشريكين خلال العام مقدار الفوائد المدينة على قرض الشريك عبد الصبور للشركة ، وكانت الأرباح توزع بين الشركاء بالتساوي بعد حساب فائدة على المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال بمعدل ١٢ ٪ سنوياً .

المطلوب :

١٠ - حساب المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال كل من الشريكين وحساب الفائدة على رأس المال .

٢ - حساب مكافأة الشريك عبد الوهاب .

٣ - إعداد جدول يوضح عناصر نصيب كل شريك فى الأرباح .

٤ - إجراء قيود اليومية اللازمة لأثبتات توزيع الأرباح على الشركاء .

التمرين الثانى :

بلغت تكلفة الآلات والمعدات فى شركة التضامن بين عبد الناصر وعبد السلام وعارف عند إقتنائها فى ٩٠/١/١ مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه وقرر الشركاء إهلاكها على أساس القسط الثابت على ١٠ سنوات دون قيمة كخردة ، وكان إتفاق توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء مؤداه حصول عبد الناصر على مرتب شهرى قدره ٥٠٠ جنيه وحصول عارف على مكافأة قدرها ١٠٪ من الأرباح بعد خصم المكافأة والمرتب . وقد بلغت أرباح العام المنتهى فى ١٩٩١/١٢/٣١ مبلغ ٦١٠٠٠ جنيه . وفى نهاية العام التالى قرر الشركاء أن يتم حساب الأهلاك على الآلات بضعف معدل القسط الثابت ، وعلى أن يتم تعديل أهلاك سنة ١٩٩٠ أيضاً . وكانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بعد خصم المرتب والمكافأة بالتساوى ، غير أنهم اتفقوا أيضاً على أن تتغير نسب التوزيع الى ٢ : ١ : ٢ بعد خصم المرتب والمكافأة إعتباراً من أرباح ١٩٩٢ . هذا كما قد تبين فى ١٩٩٣/١٢/٣١ حيث أظهر حساب الأرباح والخسائر أرباحاً قدرها ٥٠٠٠٠٠ جنيه ، أن مخزون أول الفترة كان مقوماً فى الفترة السابقة بزيادة لا تقل عن ١٥٠٠٠ جنيه ، وقد أنتقل لسنة ١٩٩٣ على أساس ، هذا التقييم وتم إعداد الحسابات الختامية على هذا الأساس كما قرر الشركاء فى ١٩٩٣/١٢/٣١ تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم إعتباراً من نتيجة العام مع الأبقاء على المرتب

والمكافأة بحيث تصبح ٤٠٪ ، ٣٠٪ ، ٣٠٪ لكل من الشركاء الثلاثة على التوالى .

المطلوب :

١ - إجراء ما يلزم من قيود لتسوية الاوضاع وتوزيع الأرباح الخاصة بكل سنة من السنوات الثلاثة .

٢ - إعداد جدول يوضح حقوق كل شريك من الشركاء الثلاثة فى أرباح كل من السنوات الثلاثة والتعديلات التى طرأت عليها .

التمرين الثالث :

عندما تكونت شركة التضامن بين عبد الوهاب وعبد المقصود وأحمد فى ٩٠/١/١ تقدم أحمد بأصول منشأته الفردية التى بلغت صافى قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠٠ جنيه وقدرت بصفة أجمالية بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، الأمر الذى أدى إلى إثبات شهرة محل عند التكوين . وقد أئفق الشركاء وعلى أن توزع الأرباح والخسائر بينهم بالتساوى حيث كانت حصص رأس المال متساوية ، ولم يتم تعيين أحد أو بعض الشركاء لإدارة الشركة ، كما قرروا أيضاً استنفاد الشهرة على مدار ٥ سنوات ، وأستمر الأمر على هذا الوضع حتى ٩٢/١/١ حيث أئفق الشركاء على أن يتولى عبد الوهاب الإدارة إعتباراً من ذلك التاريخ مقابل مرتب شهرى قدره ٨٠٠ جنيه كما يحصل على ١٠٪ من الأرباح الصافية بعد خصم المرتب والمكافأة ثم يوزع الباقي على الشركاء بنسبه ٣٠٪ ، ٣٥٪ ، ٣٥٪ لكل من الشركاء الثلاثة على التوالى . وقد كانت الأرباح التى تحققت عن عام ١٩٩٠ بعد أستنفاد الشهرة كافية لأن يحصل كل شريك على مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وبلغت أرباح العام ١٩٩١ مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه أما أرباح عام ١٩٩٢ فقد بلغت ٨٦٦٠٠ جنيه ، كما بلغت أرباح ١٩٩٣ مبلغ ٤٣٣٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - إعداد جدول يبين ما طرأ على حقوق كل شريك في الأرباح من تغيرات على مدار السنوات الأربع .
- ٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات توزيع الأرباح لكل سنة من السنوات والتسويات اللازمة لحقوق اشركاء .

التمرين الرابع :

في ١٩٩٣/١/١ اتفق الشريكان ممدوح وعبد العزيز أن ينضم إليهم فوزى بأصول والتزامات منشأته الفردية لتصبح شركة التضامن مكونة من ثلاثة شركاء بدلاً من شريكين . وقد كان ممدوح وعبد العزيز يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي حتى أنضم إليهم فوزى بواقع الثلث في رأس المال حيث اتفق الشركاء الثلاثة على أن يحصل فوزى على مرتب شهري قدره ١٠٠٠ جنيه مقابل الإدارة ثم يوزع ما تبقى من أرباح في حدود ٢٠٠٠٠ جنيه على الشركاء بنسبة ٣٠٪ لممدوح و ٣٠٪ لعبد العزيز و ٤٠٪ لفوزى ، وما زاد عن ذلك يوزع على الشركاء الثلاثة بالتساوي . وقد بلغ مجموع رؤوس أموال الشركاء الثلاثة بعد انضمام فوزى ٦٠٠٠٠٠ جنيه وأظهرت الميزانية العمومية لمنشأة فوزى في تاريخ الانضمام الأصول والإلتزامات الآتية مقدرة بقيمتها السوقية العادلة : صافي مباني ٨٠٠٠٠ جنيه ، مخزون بتكلفة الأحلال ٧٠٠٠٠ جنيه ، صافي العملاء ٥٠٠٠٠ جنيه ، أوراق القبض ٤٠٠٠٠ جنيه ، جملة الإلتزامات المنتقلة ٦٠٠٠٠ جنيه هذا ولم يسدد فوزى أية نقدية كما قرر الشركاء إستكمال رأس مال فوزى للثلث بأثبات شهرة محل .

المطلوب :

- ١ - إجراء القيود اللازمة لإثبات إنضمام فوزى وتسوية حقوق الشركاء لما طرأ من

تعديل على نسب توزيع الأرباح والخسائر .

٢ - إذا كان مخزون ٩٢/١٢/٣١ فى الشركة القديمة مغالى فى تقويمه بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، ولم تكتشف هذه المغالاة إلا فى ٩٣/٨/٣ ، قم بإجراء ما يلزم لتصحيح الوضع .

٣ - إذا بلغت أرباح ١٩٩٣ مبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه وتقدر إستنفاد الشهرة على مدار ٥ سنوات . قم بإجراء القيود الدفترية اللازمة للإثبات التوزيع .

التمرين الخامس :

أحمد ومحمود شركاء فى شركة توصية بسيطة حيث محمود شريكاً موصياً . وكان إتفاق توزيع الأرباح والخسائر منذ تكوين الشركة وحتى ٩١/١٢/٣١ يقضى بأن يحصل أحمد على مرتب بواقع ٧٠٠ جنيه شهرياً ومكافأة بواقع ١٠٪ من الأرباح بعد خصم المرتب ثم يوزع الباقي على الشريكين أحمد بواقع ٦٠٪ ومحمود بواقع ٤٠٪ . وقد أئفق الشريكان فى ٩١/١٢/٣١ على أن ينضم اليهما عبد الموجود كشريك متضامن بواقع الثلث فى رأس المال والأرباح وعلى أن يظل وضع مرتب ومكافأة أحمد كما هو ، ويوزع ما تبقى من أرباح بعد إستبعاد حصة عبد الموجود والمكافأة بين أحمد ومحمود فى حدود ١٠٠٠٠ جنيه بالتساوى وما زاد عن ذلك بنسبة ٦٠٪ لأحمد و ٤٠٪ لمحمود . وعند أنضمام عبد الموجود لإعيد تقويم أصول الشركة التى كانت قائمة بين أحمد ومحمود ووجد الآتى :

القيمة الدفترية للأراضى تقل عن قيمتها السوقية العادية بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ، القيم الدفترية للمخزون تقل عن قيمة الأحلال بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ، وقدرت شهرة المحل بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، وقد وافق عبد الموجود على إعادة تقييم الأصول تعليه لرأس مال الشريكين أحمد ومحمود كما تقدم هو بأصول تبلغ قيمتها السوقية

العادلة ٢٣٠٠٠٠ جنية مقابل الثلث فى رأس المال والأرباح ، وعلى أن يبلغ رأس مال الشركاء الثلاثة بعد ذلك ٦٠٠٠٠٠ جنية . كما قرر الشركاء أستنفاد الشهرة التى نتجت عن إعادة تقييم أصول الشركة القديمة على مدار خمس سنوات . وقد تحققت أرباح عن السنة المنتهية فى ١٩٩١/١٢/٣١ تبلغ ٩٠٠٠٠ جنية .

المطلوب :

١ - تسوية حقوق الشريكين القديمين بأرباح إعادة التقييم والشهرة وتسوية حقوقيهما لما ترتب على إنضمام عبد الموجود ومن تغيير فى نسب توزيع الأرباح والخسائر .

٢ - إثبات إنضمام عبد الموجود وقيام الشركة الجديدة .

٣ - إذا كان رصيد رأس مال أحمد يبلغ $\frac{3}{5}$ - رصيد رأس مال الشريكين فى الشركة القديمة قبل تسوية حقوق الشريكين بنتائج إعادة التقييم ، قم بإعداد جدول يوضح التغيرات فى رؤوس أموال الشركاء الثلاثة منذ ذلك الوقت حتى قيام الشركة الجديدة .

التمرين السادس :

فيما يلى ملخص ميزانيتى شركة التضامن بين عبد الصبور وعبد الشكور ومنشأة عبد الغفور فى تاريخ نهاية السنة المالية السابقة مباشرة لقرار إنضمام عبد الغفور للشركة القديمة لتكوين شركة تضامن جديدة .

ملخص الميزانية العمومية للشركة والمنشأة في ١٢/٣١

الأصول			الخصوم		
شركة التضامن	منشأة عبد الغفور		شركة التضامن	منشأة عبد الغفور	
٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	أصول ثابتة بالصافي	١٥٠٠٠٠		حقوق عبد الصبور
٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	مخزون بالقيمة الدفترية	١٨٠٠٠٠		حقوق عبد الشكور
٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	صافي العملاء	١٥٠٠٠٠		حقوق عبد الغفور
٤٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	أوراق قبض	٥٠٠٠٠		التزامات مختلفة
٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	نقدية	١٢٠٠٠٠		
٤٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠		٤٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	

وقد وافق الشركاء على أن ينضم عبد الغفور للشركة الجديدة مقابل تقديم الأصول الثابتة بقيمتها الدفترية والمخزون بقيمة الأحلال التي بلغت ٣٠٠٠٠ جنيه وعلى أن يسدد نقداً ٢٠٠٠٠ جنيه ليكون له الربع في رأس المال والأرباح ، وقد تبين أن أصول شركة التضامن تقترب كثيراً من قيمتها السوقية العادلة فيما عدا المخزون الذي تقل قيمته الدفترية عن قيمته السوقية العادلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، وكذلك شهرة المحل التي تخص الشركة القديمة وغير المثبتة في الدفاتر . وقد كان الشريكان القديمان يفتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وأتفق الشركاء الثلاثة على أن تكون نسب توزيع الأرباح والخسائر في الشركة الجديدة بين الشركاء الثلاثة على التوالي ٤٠٪ ، ٣٥٪ ، ٢٥٪ لكل من عبد الصبور وعبد الشكور وعبد الغفور وقد حققت الشركة الجديدة أرباحاً عن العام تبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ، أستفد فيها المخزون و ٢٠٪ من شهرة المحل .

المطلوب :

١ - إجراء القيود الدفترية اللازمة لتسوية حقوق الشريكين عبد الصبور وعبد الشكور تمهيداً لانضمام عبد الغفور .

٢ - إثبات إنضمام عبد الغفور للشركة الجديدة .

٣ - توزيع الأرباح والخسائر عن العام بين الشركاء فى الشركة الجديدة بحيث لا يغبن شريك لحساب شريك آخر .

التمرين السابع^(١) :

كون أحمد ومحمود وعبد الوارث شركة تضامن للأتجار فى السيارات ، وقد أستطاعوا أن يحصلوا على الوكالة لتوزيع كثير من الشركات الأجنبية ، بالإضافة إلى كون الشركة الوكيل الوحيد لأحدى شركات السيارات اليابانية ، وقد أظهرت حسابات رأس مال الشركاء الثلاثة عن السنة المنتهية فى ٩٢/١٢/٣١ البيانات التالية :

التاريخ	العملية	رأس مال أحمد	رأس مال محمود	رأس مال عبد الوارث
١/١	الرصيد الدائن	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
٣/١٤	مسحوبات		١٨٠٠٠	
٤/١٢	إضافات	١٢٠٠٠		١٤٠٠٠
٥/١٨	إضافات			٦٠٠٠
٦/٤	إضافات		١٠٠٠٠	

(١) الفكرة مقتبسة من امتحانات جمعية المحاسبين الأمريكـيـه AICPA كما هو مقتبس فى :
R. E. Baker & others, Advanced Financial Accounting, (Mc Graw-Hill, 1989. pp. 835-836 .

وذلك بتصريف من المؤلف .

٢٤٠٠٠

٨/١٣ مسحوبات

٨٠٠٠

٩/١٢ إضافات

٩/١٤ مسحوبات ١٦٠٠٠

المطلوب :

لكل حالة من الحالات التالية بصفة مستقلة قم بأعداد جدول يوضح كيفية توزيع الأرباح (الخسائر) بين الشركاء وإجراء ما يلزم من قيود دفترية .

١ - يحصل أحمد ومحمود وعبد الوارث على مرتبات سنوية تبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه ، ٣٦٠٠٠ جنيه لكل على التوالي ، كما يحصل محمود على مكافأة بواقع ٥٪ من الأرباح الصافية بعد خصم المكافأة ولكن قبل خصم المرتبات كما تحسب فائدة على أرصدة رأس المال فى نهاية الفترة بواقع ١٠٪ ، ويقسم ما تبقى بين أحمد ومحمود وعبد الوارث بنسبة ٣ : ٣ : ٤ على التوالي . وقد بلغ صافى الربح عن السنة ١٥٧٩٢٠ جنيه .

٢ - تحسب فائدة على المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال بواقع ١٠٪ ويحصل كل من أحمد ومحمود وعبد الوارث على مرتبات سنوية ٤٨٠٠٠ جنيه ، ٤٢٠٠٠ جنيه ، ٥٠٠٠٠ على التوالي ، ويحصل محمود على مكافأة بواقع ١٠٪ من الأرباح بعد خصم المرتب الذى يخصه وكذلك المكافأة والباقى يوزع بالتساوى بين الشركاء . وقد بلغ صافى الربح عن السنة ١٧٦١٦٠ جنيه .

٣ - يحصل عبد الوارث على مكافأة بواقع ٢٠٪ من صافى الربح بعد خصم كل المرتبات والمكافأة ويحصل كل من أحمد ومحمود وعبد الوارث على مرتبات سنوية تبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، ٣٦٠٠٠ جنيه ، ٣٠٠٠٠ جنيه على التوالي . كما تحسب فائدة على رصيد بداية الفترة فى حسابات رأس المال بواقع ١٠٪

ويوزع ما تبقى بين الشركاء بنسبة ٨ : ٧ : ٥ . وقد بلغ صافى الربح عن العام ١٨٥٨٨٠ جنيه .

التمرين الثامن :

كان عبد الجبار وعبد الستار والتزهي شركاء فى شركة تضامن حيث بلغت حقوق الأول ٤٥٠٠٠٠ جنيه والثانى ٣٠٠٠٠٠ جنيه والثالث ١٥٠٠٠٠ جنيه فى التاريخ الذى قرر عبد الجبار الانفصال عن الشركة . وقد وافق الشريكان الباقيان على انسحاب عبد الجبار مقابل حصوله على ما يعادل ٥٢٠٠٠٠ جنيه من أصول الشركة . وقد كان القيمة التى وافق على أن يحصل عليها عبد الجبار مقدرة على حسب عوامل عدة منها رأس المال ، وحجم المبيعات ، والقدرة على تحقيق الربحية وما الى ذلك وقد كان عبد الستار والتزهي فى حيرة من أمرهم ، فهل يلجؤون الى طريقة علاوة رأس المال أو الشهرة ، وهل الشهرة بالكامل أو بنصيب المنسحب ، لأغراض إثبات انسحاب عبد الجبار ، وهم يرغبون فى مقارنة نتائج الطرق الثلاثة فإذا علمت أن الأرباح والخسائر كانت توزع بين الشركاء الثلاثة فى الشركة القديمة على أساس ٦٠٪ لعبد الجبار و ٢٠٪ لعبد الستار ، ٢٠٪ للتزهي .

المطلوب :

- ١ - قم بإعداد جدول يحقق مطالب الشريكان وإثبات انسحاب عبد الجبار بأفترض أن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين عبد الستار والتزهي أصبحت بالتساوى .
- ٢ - قم بأعداد جدول يحقق مطالب الشريكان وإثبات انسحاب عبد الجبار بفرض أن الشريكان قد اتفقا على تقسيم الأرباح والخسائر بينهما بعد الانسحاب على أساس ٦٠٪ لعبد الستار ، ٤٠٪ للتزهي .

التمرين التاسع :

تقرر أن ينفصل عبد الموهوب عن شركة التوصية البسيطة بين عبد الموهوب وعبد الرؤوف وعبد الرحمن حيث كان عبد الرحمن شريكاً موصياً . وقد بلغت

حقوق الشركاء فى تاريخ قرار انفصال عبد الموهوب كالاتى : ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه لعبد الموهوب ، ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه لعبد الرؤوف ، ١٥٠٠٠٠٠ جنيه لعبد الرحمن . وقد كانت الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بالتساوى . وقد وجد أن القيمة الدفترية لبعض الأصول لا تتساوى مع قيمتها السوقية العادلة فى تاريخ الانفصال . وقد قُدرت القيمة السوقية العادلة للأصول بصفة مجمعة بما يزيد عن قيمتها الدفترية بمقدار ٦٠٠٠٠ جنيه ولكن لم يمكن تعيين أصول معينة يتم عليها توزيع هذا الفرق فقرر الشركاء إعتباره بمثابة شهرة محل . رغم ذلك فقد انسحب عبد الموهوب بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه نقداً يسدها الشريكان الباقيان بالتساوى . وقد قرر الشريكان الباقيان فى الشركة الجديدة تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما الى ٦٠٪ لعبد الرؤوف المتضامن ، ٤٠٪ لعبد الرحمن الموصى بالإضافة الى حصول عبد الرؤوف على مرتب سنوى قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه لقامه بأدارة الشركة بصفته الشريك الوحيد المتضامن فى الشركة الجديدة . وبعد أنقضاء عام على انفصال عبد الموهوب حيث تحققت أرباح عن هذا العام تبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه قرر الشريكان أن يكون توزيع الأرباح والخسائر كالاتى . تحسب فائدة على أرصدة رأس المال فى بداية الفترة بمعدل ١٠٪ ، ويحصل عبد الرؤوف على مرتب قدره ٢٤٠٠٠٠ جنيه ومكافأة ١٠٪ من الأرباح بعد خصم المرتب والمكافأة ، ويوزع الباقي بين الشريكين بالتساوى ، وقد بلغت الأرباح فى نهاية العام ١٣٤٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

- ١ - اجراء ما يلزم من قيود دفترية لتسوية حقوق الشركاء عند انفصال عبد الموهوب وإعداد جدول يوضح ما طرأ من تغيرات على حقوق الشركاء فى الشركة القديمة حتى تحولت الى أرصدة حقوق الشريكين فى الشركة الجديدة .
- ٢ - إجراء توزيع الأرباح عن العام الأول بعد انفصال عبد الموهوب واجراء ما يلزم من

تسويات علما بأن الشريكان كانا قد قررا إستنفاد الشهرة على مدار خمس سنوات
 ٣ - إجراء ما يلزم من قيود لتوزيع أرباح العام الثانى وإجراء ما قد يلزم من تسويات على
 حقوق الشركاء .

٤ - إعداد جدول يوضح التغيرات التى طرأت على حقوق الشريكين عبد الرؤوف
 وعبد الرحمن منذ إنفصال عبد الوهاب حتى نهاية العام الثانى من الأنفصال
 وإجراء توزيع الأرباح والخسائر والتسويات .

التمرين العاشر :

فى ١٩٩١/١/١ تقرر تصفية شركة التضامن بين جابر وصابر ونادر فى الوقت
 الذى ظهرت فيه الميزانية العمومية للشركة (تحت التصفية) كالاتى :
 شركك التضامن جابر وصابر ونادر (تحت التصفية)

الميزانية العمومية فى ١٩٩١/١/١

الخصوم			الاصول		
حقوق الشركاء :			أراضى	٦٠٠٠٠	
حقوق جابر	١٥٠٠٠٠		مبانى	٢٠٠٠٠٠	
حقوق صابر	٢٠٠٠٠٠		- مخصص أملاك	١٥٠٠٠٠	
حقوق نادر	١٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
مجموع حقوق الشركاء		٥٠٠٠٠٠	آلات ومعدات	٥٠٠٠٠٠	
الالتزامات :			- مخصص إهلاك	٤٠٠٠٠٠	
مضروقات مستحقة	٦٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠
قرض البنك برهن	١٠٠٠٠٠		مخزون مخامات	٨٠٠٠٠	
الأراضى			مخزون تحت التشغيل	١٢٠٠٠٠	
دائىون	٩٠٠٠٠		مخزون إنتاج تام	١٥٠٠٠٠	
		٢٥٠٠٠٠			٣٥٠٠٠٠
			عملاء	٨٥٠٠٠	
			- مخصص ديون	٥٠٠٠	
			مشكوك فيها		
					٨٠٠٠٠٠
			أوراق قبض		٦٠٠٠٠
			تقدي		٥٠٠٠٠
		٧٥٠٠٠٠			٧٥٠٠٠٠

هذا وقد أُنْفِقَ الشركاء الذين كانوا يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى أن يتولى جابر تصفية الشركة مقابل أتعاب قدرها ١٠٠٠٠ جنيه يضاف إليها مصاريف التصفية. وقد قام جابر بتصفية أصول الشركة غير النقدية على ثلاث دفعات حيث تم في الأولى بيع الأراضي بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه وتم في الثانية بيع الآلات والمخزون بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه وتم في الثالثة تحصيل العملاء وأوراق القبض بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه. وقد بلغت مصاريف تصفية كل دفعة ١٥٠٠ جنيه.

المطلوب :

١ - بفرض أن جابر لم يبدأ في سداد الدائتين وحقوق الشركاء إلا بعد إنتهائه من تصفية الأصول ، قم بأجراء القيود الدفترية اللازمة لإثبات التصفية وتصوير حسابات التصفية باعتبار حساب التصفية بمثابة حساب متابرة في الأصول بخلاف النقدية ثم قم بأعداد قائمة التصفية .

٢ - بفرض أن جابر لم يرغب في الإحتفاظ بنقدية لديه وكان يتخلص منها في سداد الإلتزامات ومصاريف التصفية ويسدد الباقي للشركاء على اعتبار أن ما لم يتم تصفيته من أصول بالبيع يعتبر بمثابة خسائر . قم بأجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التصفية وإعداد قائمة التصفية .

٣ - بفرض أن جابر قد قام بأعداد خطة لتوزيع النقدية المتحصلة من التصفية قم بأعداد هذه الخطة وقم بأجراء القيود اللازمة للتصفية والتخلص من النقدية ثم قم بأعداد قائمة التصفية .

التمرين الحادى عشر (١) :

بدأت كل من شركتى التضامن بين أمجد وأحمد وبين أسعد ومسعود عملياتها فى الأتجار فى الملابس الجاهزة فى ١٩٨٩/٧/١ حيث تمتلك كل شركة معرضاً يخصها لهذا الغرض يقع فى موقع متميز . وقد أئفق الشركاء الأربعة فى ٩٢/٦/٣٠ على تصفية شركتيهما والاندماج فى شركة واحدة بأسم شركة التضامن أمجد وأحمد وأسعد ومسعود للأتجار فى الملابس الجاهزة . وفيما يلى ميزانى مراجعة الشركتين الأصليتين فى ١٩٩٢/٦/٣٠ .

شركة التضامن أمجد وأحمد شركة التضامن أسعد ومسعود البيان

أراضى	٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
مبانى وآلات ومخصص إهلاك	١٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
مخزون	٣٥٠٠٠٠	٢٣٨٠٠٠
عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
مصرفات مقدمة	١٠٠٠٠	١٤٠٠٠
موردون	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
أوراق دفع	١٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
مصرفات مستحقة	٦٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
نقدية	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
رأس مال أسعد	١٩٠٠٠٠	
رأس مال مسعود	٢٨٨٠٠٠	
رأس مال أمجد		١٣٠٠٠٠
رأس مال أحمد		٢٧٨٠٠٠
	٨١٠٠٠٠	٩٠٢٠٠٠

(١) الفكرة مقتبسة من إمتحانات جمعية المحاسبين الأمريكية بتصريف والتمرين مقتبس فى :

Haried, Imdieke, & Smith, **Advanced Accounting**, John Wiley & Sons 991, pp. 707 - 708

وقد أتاحت لك المعلومات التالية :

١ - كانت الأرباح والخسائر تقسم بين أمجد وأحمد بنسبه ٣٠٪ الى ٧٠٪ وبين أسعد ومسعود بنسبه ٤٠٪ الى ٦٠٪ ، وسوف تكون نسب توزيع الأرباح والخسائر في الشركة الجديدة ١٥٪ لأمجد ، ٣٥٪ لأحمد ، ٢٠٪ لأسعد ، ٣٠٪ لمسعود .

٢ - أن الهيكل النسبي لرأس مال الشركاء في الشركة الجديدة يلزم أن يتفق مع الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بينهم في بداية تكوين الشركة . وقد بلغت حصة أسعد ومسعود بصفة مجتمعة في رأس مال الشركة الجديدة ٤٥٠٠٠٠ جنيه . وأن أیه تسويات نقدية بين الشركاء تنتج عن تسوية رؤوس أموالهم تعتبر من الأمور التي تخص الشركاء ولا تظهر في دفاتر الشركة الجديدة .

٣ - اتفق الشركاء على أن مخصص الديون المشكوك فيها للشركة الجديدة يلزم أن يبلغ ٣٪ من أرصدة العملاء .

٤ - رصيد مخزون أول الفترة في الشركة الجديدة يلزم أن يتم تقييمه على أساس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، وقد كان مخزون شركة أسعد ومسعود مقيماً على أساس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، بينما مخزون شركة أمجد وأحمد فقد كان مقيماً على أساس طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً . ويبلغ مخزون طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً ٨٥٪ من قيمته على أساس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً .

٥ - يلزم أن يتم حساب الأهلاك بالقسط المتناقص طبقاً لطريقة ضعف معدل القسط الثابت وأن العمر المقدر للأصول القابلة للإهلاك هو ١٠ سنوات . ويلزم بتجميع أهلاك ثلاث سنوات في الرصيد الافتتاحي الذي يظهر في ميزانية الشركة الجديدة بأسم مخصص الإهلاك وقد كان أسعد ومسعود يحسبون الإهلاك بطريقة القسط الثابت بينما إستخدام أمجد وأحمد طريقة القسط المتناقص

بضعف معدل القسط الثابت . وقد تم الحصول على كل الأصول في
١٩٨٩/٧/١ .

٦ - ظهر أنه بعد إقفال حسابات شركة أمجد وأحمد أن هناك مشتريات لم يتم
تسجيلها تبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، وقد تم بيع هذه المشتريات قبل ١٩٩٢/٦/٣٠ .

٧ - تتضمن حسابات أسعد ومسعود مقابل مرتب أجازة غير مسدد ، وقد اتفق على
أن يقوم أمجد وأحمد بنفس الأجراء لعشرة من الموظفين الذين سوف يحصلون
على أجازة لمدة أسبوعين بواقع ٢٠٠ جنيه للموظف في الأسبوع .

المطلوب :

- ١ - تم بأعداد ورقة عمل لتحديد الأرصدة الافتتاحية الجديدة بعد الأخذ في الاعتبار
المطلوبات بعاليه . العمليات الحسابية المنظمه والقيود المحاسبية اللازمة أيضاً مطلوبة
- ٢ - قم بأعداد جدول يوضح تداول النقدية بين الشركاء الأربعة لأنهاء الأمور المرتبطة
بشركتيهما القديمتين .

« تم بحمد الله وتوفيقه »



Bibliotheca Alexandrina



1185943

AL-ESHAA
مكتبة
9 مطبعة
الإشعاع
طبعة ونشر
وتوزيع الكتب
الجامعية
العمارة البلد - بحري قه: 01-0479
إسكندرية